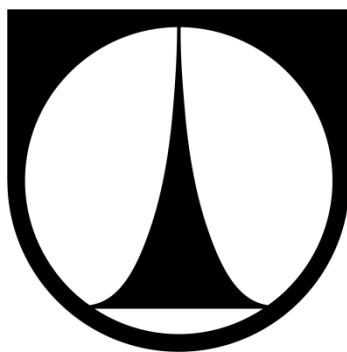


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2014

Bc. Miroslav Galba

Technická univerzita v Liberci
Ekonomická fakulta

Studijní program: **N 6208 – Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Podniková ekonomie**

Vývoj a vliv daně z přidané hodnoty na podnikatelské subjekty v ČR

**Development and impact of value added tax on business entities in the
Czech Republic**

DP – EF – KFU – 2014 – 13
Bc. Miroslav Galba

Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D.; katedra financí a účetnictví
Konzultant: Ing. Tomáš Doležel, BVM Consult s. r. o., daňový poradce

Počet stran: 84 Počet příloh: 10

Datum odevzdání: 6. ledna 2014

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 6. ledna 2014

Bc. Miroslav Galba

Poděkování

Chtěl bych tímto poděkovat Ing. Martině Černíkové, Ph.D. za odborné vedení, pomoc, připomínky a cenné rady při tvorbě této diplomové práce.

Anotace

Jednou z nejvýznamnějších daní v daňovém systému České republiky je daň z přidané hodnoty. Diplomová práce se zabývá historií daně z přidané hodnoty v kontextu Evropské unie a České republiky společně s ostatními nepřímými daněmi. Analyzuje právní prameny týkající se daňové problematiky nepřímých daní v rámci Evropské unie, které Českou republiku zavazují k jejich praktické aplikaci. Praktická část je zaměřená na potvrzení či vyvrácení třech tvrzení, které úzce souvisí s problematikou sazeb DPH za pomoci vybraných statistických metod. Těmito metodami jsou t-test a F-test. Výsledky zjištění jsou komentovány, analyzovány a doplněny o další související informace. Závěrečná část se věnuje aktuálním změnám v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v letech 2012 a 2013, které se zásadně dotýkají podnikatelských subjektů.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, F-test, směrnice Evropské unie, t-test, nepřímé daně, správa daní, přenesení daňové povinnosti, plátce daně, zdaňovací období, nespolehlivý plátce, ručení oprávněného příjemce.

Annotation

One of the most important taxes in the tax system in the Czech Republic is the value added tax. This thesis deals with the history of value added tax in the context of the European Union and the Czech Republic together with another indirect taxes. It analyzes the sources of law relating to the taxation of indirect taxation in the European Union, Czech Republic committed to their practical application. The practical part is aimed to confirm or refute the three claims, which are closely related to the issue of VAT rates using selected statistical methods. These methods are t-test and F-test. The results of the findings are disclosed, analyzed and supplemented by other related information. The final section describes the recent changes in the law No. 235/2004 Coll., The value added tax in 2012 and 2013, which fundamentally affect business entities.

Key Words

Value Added Tax, F-test, directive of the European Union, t-test, indirect taxes, tax administration, reverse charge, tax payer, tax period, unreliable payer, liability of the authorized recipient

Obsah

Seznam obrázků	11
Seznam tabulek.....	12
Seznam zkratek	13
Úvod.....	14
1. Historie, vývoj a rozdělení daní v kontextu Evropské unie.....	16
1.1 Obecný historický vývoj.....	16
1.2 Základní pohled na rozdělení daní v evropském kontextu a právní prameny pro harmonizaci daní EU.....	22
1.3 Daňové trendy v Evropské unii	30
2. Vývoj a postavení nepřímých daní v ČR.....	34
2.1 Nepřímé daně a jejich formy v období do vzniku Československé republiky	34
2.2 Nepřímé daně v Československu v letech 1918 – 1945	35
2.3 Nepřímé daně v Československu v letech 1946 – 1992	37
2.4 Nepřímé daně v České republice od roku 1993.....	38
2.5 Soustava daní platná v ČR.....	40
2.6 Správa daní v ČR.....	41
2.7 Postavení nepřímých daní v ČR	43
3. Analýza vývoje legislativy daně z přidané hodnoty v ČR.....	49
3.1 Použitá metodologie a zdrojová data.....	49
3.2 Zpracování dat	50
3.3 Vliv výše sazeb daně z přidané hodnoty na výši nedoplatků na dani z přidané hodnoty.....	51
3.4 Vliv počtu účtů plátců daně z přidané hodnoty na celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty	55
3.5 Výše sazeb daně z přidané hodnoty a jejich vliv na celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty	58
4. Studie vybraných změn v zákoně o DPH a jejich vliv na podnikatelské subjekty....	65
4.1 Plátcí	65
4.2 Sazby daně u zdanitelného plnění	66

4.3	Zveřejnění údajů z registru plátců a identifikovaných osob	66
4.4	Přenesení daňové povinnosti	68
4.4.1	Případová studie využití institutu přenesení daňové povinnosti	71
4.5	Zdaňovací období	73
4.6	Povinná elektronická forma podání	74
4.7	Nespolehlivý plátce	74
4.8	Ručení oprávněného příjemce	75
5.	Závěr.....	77
	Seznam použité literatury.....	80
	Seznam příloh	85

Seznam obrázků

Obrázek 1: Podíl nepřímých daní v roce 2010 z celkového daňového zatížení (%).....	31
Obrázek 2: Podíl přímých daní v 2010 z celkového daňového zatížení (%)	31
Obrázek 3: Poměr skutečných příjmů z DPH v roce 2010 (%).....	32
Obrázek 4: Vývoj nedoplatků na dani z přidané hodnoty v letech 2007 - 2001 (%)	54
Obrázek 5: Vývoj inkasa DPH a jeho relativních změn v letech 2007 - 2011 (%).....	57
Obrázek 6: Počet daňových kontrol u daně z přidané hodnoty v letech 2009 - 2011	63
Obrázek 7: Výpis o registrovaném subjektu Johnson Controls Autobaterie spol. s r.o.	67
Obrázek 8: Základní model povinností k přenesené daňové povinnosti.....	69
Obrázek 9: Situace neumožňující použití režimu přenesení daňové povinnosti.....	70
Obrázek 10: Srovnání povinností firem AZ Sanace a. s. a RTL residence s. r. o.	72

Seznam tabulek

Tabulka 1: Vývoj sazeb DPH v ČR v %	39
Tabulka 2: Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 - 2011 (v mil. Kč).....	44
Tabulka 3: Výnos daní spotřebních a energetických (v mld. Kč).....	45
Tabulka 4: Daňové nedoplatky k 31. 12. příslušného roku (v mil. Kč).....	46
Tabulka 5: Počet účtů podle jednotlivých daní.....	47
Tabulka 6: Zdrojová data pro sledované období 2007 - 2011.....	50
Tabulka 7: Výpočet F-testu (program Microsoft Excel 2007).....	52
Tabulka 8: Výpočet t-testu (program Microsoft Excel 2007).....	53
Tabulka 9: Výpočet F-testu (program Microsoft Excel 2007).....	56
Tabulka 10: Výpočet F-testu (program Microsoft Excel 2007)	59
Tabulka 11: Výpočet t-testu (program Microsoft Excel 2007).....	60
Tabulka 12: Vývoj postupů k odstranění pochybnosti u daně z přidané hodnoty (2009 – 2011)	61

Seznam zkratk

DPH	Daň z přidané hodnoty
EK	Evropská komise
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
GŘ	Generální finanční ředitelství
HDP	Hrubý domácí produkt

Úvod

Daň z přidané hodnoty prošla během své existence mnoha změnami. Už od doby vzniku způsobovala ve společnosti mnohé diskuze. Vývoj daně z přidané hodnoty se projevoval ve změnách možnosti uplatnění daně na vstupu či povinnosti odvodu daně na výstupu, sazby daně se mnohokrát změnily a neustále se vyvíjela odborná terminologie. V současné době je daň z přidané hodnoty stěžejním tématem mnoha politických stran a její celospolečenský vliv je nadále velmi významný. Zvláštní etapu daně z přidané hodnoty v České republice tvoří období od 1. května 2004, kdy se naše země stala oficiálně součástí Evropské unie. Právní prostředí bylo nuceno se přizpůsobit zavedeným pořádkům Evropské unie a stejně tak i celá daňová problematika. Mnoho zákonů nově vzniklo nebo bylo alespoň novelizováno. Výjimkou nebyl ani zákon o dani z přidané hodnoty, kdy ke dni vstupu České republiky do Evropské unie vstoupil v platnost zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento zákon se neustále dynamicky vyvíjí a téměř každoročně se novelizuje. Udržet si neustálý přehled o všech podrobnostech a platných změnách je i pro odborníky nelehkým úkolem.

Diplomová práce se nesnaží zachytit přehled tohoto dynamického vývoje. Hlavním cílem diplomové práce je za pomoci statistického šetření potvrdit nebo vyvrátit tvrzení, zdali výše sazeb daně z přidané hodnoty ovlivňuje výši nedoplatků na dani z přidané hodnoty, zdali počet účtů plátců daně z přidané hodnoty ovlivňuje celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty a zdali výše sazeb daně z přidané hodnoty ovlivňuje celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty. Pro potvrzení tvrzení jsou použity statistické metody F-test a t-test na jejichž základě lze také okomentovat danou problematiku. Orientace v daňové legislativě je pro firmy komplikovaná, avšak velmi zásadní a proto dalším cílem diplomové práce je zjištění vlivu změn v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v letech 2012 – 2013 na hospodaření a fungování podnikatelských subjektů. K tomuto účelu byla provedena podrobná analýza výše zmíněného zákona za roky 2011 – 2013.

Diplomová práce se zabývá i historickým vývojem nepřímých daní z pohledu evropského kontextu, jejíž součástí daň z přidané hodnoty je. Byla provedena analýza právních pramenů, které v Evropské unii nepřímé daně upravují a které byly pro Českou republiku před i po svém vstupu právním podkladem, jemuž se bylo nutno přizpůsobit. Zbývající část diplomová

práce se dotýká problematiky postavení nepřímých daní v České republice a jejich vývoje na území českého státu.

Problematika daně z přidané hodnoty obsahuje širokou škálu informací, které jsou často pro mnoho jedinců ne zcela srozumitelné. Daň z přidané hodnoty nabývá na významu v kontextu národního hospodaření a je zde patrný přesun od přímého zdanění k nepřímému, který nejviditelněji zastupuje právě daň z přidané hodnoty.

1. Historie, vývoj a rozdělení daní v kontextu Evropské unie

Důležitou částí každé daňové problematiky je charakteristika a popis vzniku daní a peněžního hospodářství. I tato diplomová práce se v úvodu nejprve zabývá těmito teoretickými východisky. V rámci první kapitoly je zkoumán vývoj daní od otrokářské společnosti až po současnost v mezinárodním kontextu, dále jsou v kapitole analyzovány jednotlivé právní prameny důležité při harmonizaci daní v Evropské unii, které jsou doplněny vybranými údaji z vývoje daňových ukazatelů pro země Evropské unie.

1.1 Obecný historický vývoj

První zmínky o daních lze nalézt v otrokářské společnosti. Příjmy vládcovy pokladny v otrokářské společnosti mající charakter daní byly jen jeho příležitostným zdrojem. V chodu ekonomiky sehrávaly daně druhořadou roli. Byly převážně vybírány v naturální podobě. Hlavním zdrojem byly válečné kořisti a jiné nedaňové příjmy. To bylo způsobeno zejména tím, že pro fungování státu nebylo zapotřebí příliš mnoho financí. Nejvyšší výdaje státního rozpočtu panovníka byly na vojsko, veřejné stavby a správu. Výdaje na tyto oblasti byly financovány z vládcova jmění nebo z případného pronájmu za užívání staveb. Později byly dalším zdrojem financování výnosy z jednorázových dávek z pozemků nebo hlavy a cla.

Ve starém Egyptě byly předchůdkyně daní výhradně naturální povahy. Byly sestaveny z odvodů části výtěžků z půdy nebo živnostenských výrobků a odvozovaly se z absolutního vlastnického práva panovníka.

Ve starém Řecku byly daně dobrovolného charakteru a jejich placení bylo formou občanské uvědomělosti. V případě, že se objevily jiné daně (clo, prodeje), byly propachtovány, což přinášelo výhodu, že se stát mohl spolehnout na určitou, obvykle nájemcem předem zaplacenou sumu. V průběhu následujícího vývoje antického hospodářství se začal významně prosazovat tribut (je nazýváno placení daně jiným panovníkům), který byl později přeměněn v pozemkovou daň. Některými dalšími odvody tohoto období byly poplatky z držení dobytka,

poplatek domovní, poplatek za možnost mít otroka či za jeho propuštění, nebo poplatek při narození syna.¹

Antický Řím hospodařil zejména s výnosy z válečných kořistí. Mimo to k hospodaření využíval i příjmy z vlastnického práva na veškerý majetek obyvatel dobyté země. Někdy byl původnímu majiteli majetek ponechán ve vlastnictví, ale musel za to odvádět naturální dávky. Případně podrobená země byla přímo okupována a území bylo přidělováno římským občanům. Pokud tyto příjmy byly nedostatečné, byl zaveden jednorázově tribut, jenž byl pro původní obyvatele povinný. Naproti tomu pro římské občany byl považován za půjčku a vracel se.²

Feudální stát neměl rovněž velké potřeby a tyto se týkaly zejména panovnického dvora. I v tomto časovém období měly odvody daňového charakteru podpůrnou roli v rámci příjmů státních rozpočtů. Vybíraly se nejčastěji v případě vojenských tažení a na financování obrany území formou tributů či organizováním sbírek. V následujícím vývoji vznikaly nové formy daní, postupně začaly mít peněžní charakter a již nadále nebyly jen příležitostným odvodem. Vzniklo však mnoho výjimek z placení daní. V mnoha státech byly daňově osvobozeny církve a šlechty. Zároveň se vznikem feudálních měst vznikl tzv. mocenský dualismus, kdy výnos „nepřímých“ daní náležel panovníkovi a výnos plynoucí z „přímých“ daní náležel šlechtě. Za první předchůdkyně současných daní lze považovat následující 4 druhy odvodů:³

- Domény – jednalo se o odvody z výnosů panovníkova majetku (z hospodářské činnosti na jeho zemědělských a lesních pozemcích), které byly ve valné většině naturálního charakteru.
- Regály – jednalo se o poplatky za propůjčení výlučných panovníkových práv (právo těžby, lovu, vaření piva nebo razení mincí).

¹ ŠIROKÝ, J., et al. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 29-33. ISBN 978-80-7400-005-8

² Tamtéž

³ Tamtéž

- Kontribuce – vybíraly se z hlavy, z majetku i z výnosů. Lze ji považovat za předchůdkyni přímých daní. Často se jednalo o mimořádné odvody, které vyplývaly z nerovnoměrného vývoje státních potřeb a nevelkému rozšíření zbožně peněžních vztahů.
- Akcízy – představovaly původní formu nepřímých daní. Jednalo se o modernější formu regalů. Tržní regal, který znamenal královské oprávnění pro založení tržního místa, tak vyústil do poplatku ze zboží obchodovaného buď na tržišti, nebo na cestách k němu. Akcízy byly dvojího rázu. První formou byla daň z oběhu zboží, která se blížila podobě spotřební daně, a vztahovala se na jednotlivé druhy komodit v oběhu. Výše daně se odvozovala dle množství nebo užitné hodnoty (spotřební daň z nápojů, dobytka, soli, vlny, vína, piva, svíček, atd.). Druhou formou byl poplatek z právního převodu zboží dle jeho prodejní ceny. Zboží bývalo často při několikanásobném prodeji zatíženo opakovaným zdaněním.

V období feudální společnosti byla zavedena „profese daňového pachtýře“, který dostal za poplatek od panovníka licenci k výběru daní. Licence se mohla vztahovat na jednu daň nebo i na všechny daně. Pachtýř byl velmi motivován k maximálnímu výběru daní, protože jeho vlastní příjem byl od úspěšnosti výběru odvozen.

Následovalo období liberalismu a nástup kapitalismu. Mottem liberalismu bylo minimalizovat státní zásahy do ekonomiky, což by odpovídalo nízkému daňovému zatížení, ale úloha státu se v tomto období zvyšovala (stát se začal angažovat ve školství nebo zdravotnictví) a proto docházelo ke zvyšování daňového břemene. Daně měly již formu pravidelných plateb a byly povinné pro všechny hospodářské subjekty, byly obecného charakteru a byly hlavním příjmem rozpočtů státu. Z kontribucí a akcízů se vyvinuly první ucelené daňové soustavy přímých a nepřímých daní. Přímé daně se rozštěpily na dva základní typy. Prvním byla výnosová daň a druhým byla daň důchodová.⁴

⁴ BORNHOFEN, M. *Steuerlehre 1 Rechtsanlage 2012, Lehrbuch*. Wiesbaden: Springer Gabler, 2012, str. 124. ISBN 978-38-3493-325-6

Další vývoj lze rozdělit dle územního uspořádání na dva směry. Anglosaské oblasti kladly větší důraz na daně důchodové. Příkladem může být vznik první důchodové daně v roce 1799 v Anglii, jejíž výše byla stanovena i dle počtu dětí, druhu povolání poplatníka a jeho rodinného stavu. Přesto ale hlavním příjmem státního rozpočtu zůstaly výnosy z cla a akcíz. V kontinentálním směru (Francie, Německo, Rakousko-Uhersko) dominovaly nadále zejména daně obchodované, výnosové, akcízy a clo.⁵

Na přelomu 19. a 20. století se také zvyšoval vliv sektoru státního hospodářství, kdy stát začal garantovat minimální úroveň vzdělanosti, ochranu zdraví a zabezpečoval přerozdělovací procesy. Daňové výnosy se začaly používat i pro realizaci sociální politiky.

V této době proběhly zásadní daňové reformy, jejichž důsledkem byly zejména tyto změny:

- výnos daně je stanoven dle skutečného stavu, nikoliv podle vnějších znaků,
- daň se začíná vybírat na základě daňového přiznání,
- většinou se clo uvaluje pouze na dovoz,
- běžně se uplatňují progresivní sazby daně.

Významným fenoménem pro další vývoj daní se stal vznik početného stavu dělnictva, které se pochopitelně domáhalo velké progresivnosti daní. Tyto tendence vedly k široké polemice o poměru daní přímých a nepřímých v daňových výnosech. S výjimkou Německa se v ostatních státech zvýšil podíl přímých daní, spotřební daně se už nadále nevybíraly u nezbytných zboží, ale převážně jen z lihu, cigaret, petroleje, cukru, čaje a kaka.⁶

V období mezi světovými válkami dosahovala daňová kvóta u vyspělých států 30 % hrubého domácího produktu (dále HDP). Zvýšení způsobovala snaha získat dostatečné finanční prostředky k obnově ekonomiky. Akcízy byly i nadále uvalovány i na zboží nezbytného charakteru, ve většině států existovaly válečné daně a majetkové dávky, které se týkaly nejbohatších obyvatelů. Intenzivně se zdaňovaly vysoké příjmy.

⁵ BORNHOFEN, M. s. 124.

⁶ ŠIROKÝ, J., s. 33.

Příprava na další světovou válku a hospodářská krize zapříčinily existenci přírážek na různé daně (příkladem může být 10% přírážka k důchodové dani, která se vztahovala na všechny osoby ve věku 25 – 50 let bez ohledu na pohlaví, pokud nevykonávaly ve svém životě vojenskou službu v délce nejméně 12 týdnů a jejíž zákonnou oporu lze nalézt v zápise ze zasedání poslanecké sněmovny Národního shromáždění republiky Československé v roce 1934)⁷ a opět se zvyšovaly akcízy. Přímé daně byly stanoveny jako osobní nebo firemní důchodové daně.

Ve 40. až 60. letech byl hlavní důraz kladen na stabilizační funkci daní. Poptávkově stimulační teorie J. M. Keynesa velmi ovlivňovala toto období.⁸ Keynes proklamoval, že pro stimulaci poptávky a investiční činnosti je nutné určit k tomuto vhodné nástroje. Za takový významný nástroj považoval právě daně. U nižších důchodů je totiž sklon ke spotřebě vyšší, než u důchodů vysokých.⁹ V tržních ekonomikách se zvyšovalo daňové zatížení, u některých států lze nalézt nejvyšší mezní progresivní sazby až ve výši 90 % (státy severní Evropy, USA). I v mnoha dalších zemích byla daňová kvóta vyšší než 50 % HDP. Byly započaty snahy o harmonizaci či alespoň koordinaci daní v mezinárodním měřítku. Tuto harmonizaci si vyžadovala myšlenka vytvoření jednotného vnitřního trhu, která spočívala zejména v odstranění překážek a bariér bránících obchodu. Mezi tyto překážky patřil především rozdílný systém nepřímého zdanění. Snaha o harmonizaci se projevila nejprve v oblasti daní z obratu a spotřebních daní. V 60. letech lze v Evropě nalézt dva systémy nepřímého zdanění. Jediná Francie uplatňovala systém daně z přidané hodnoty (DPH), všechny ostatní

⁷ Zápis z 11. zasedání poslanecké sněmovny N. S. R. Č. (Národní shromáždění republiky Československé) v roce 1934 [online]. Digitální knihovna, 2013, [vid. 2013-02-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1929ns/ps/tisky/t2781_00.htm

⁸ HOLMAN, R. et al. *Dějiny ekonomického myšlení*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, 539 s. ISBN 80-7179-380-9

⁹ KEYNES, J. M. *Obecná teorie zaměstnanosti, úroků a peněz*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství Československé akademie věd, 1963, 386 s.

členské země EU uplatňovaly systém kumulativního kaskádového systému daně z obratu.¹⁰ V tomto systému je na rozdíl od DPH zdaňována hrubá částka (nikoliv přidaná hodnota), a to v každém produkčním stupni. Kumulativní kaskádový systém daně z obratu nebyl schopen zajistit daňovou neutralitu. Na trhu se mohly objevovat identické výrobky prodávané za různou cenu, která však nebyla způsobená rozdílnými náklady, ale rozdílnou výší daně z obratu. Producenti tak měli možnost ovlivňovat konečnou výši daně vertikální či horizontální integrací. Obecným projevem vertikální integrace je rozšíření aktivit jedné firmy do více než jednoho navazujícího výrobního stupně, který transformuje suroviny na finální výrobky. Producenti tedy při tomto typu integrace zvyšovali konečnou výši daně právě v závislosti na počtu výrobních stupňů, které sami ovlivňovali.¹¹ Projevem horizontální integrace je slučování firem obdobného zaměření s cílem získat větší tržní podíl na daném trhu. Tato integrace umožňovala producentovi z titulu tržní pozice ovlivňovat cenu a tím i výši konečné daně. Tento systém vytvářel obchodní bariery v mezinárodním obchodě právě pro nemožnost přesného určení velikosti daně z důvodu různého počtu produkčních stupňů u identických výrobků.¹² Z tohoto důvodu rozhodla Evropská komise (dále EK), že dosavadní kumulativní kaskádový systém daně z obratu bude nahrazen jednotným systémem DPH.¹³ Směrnice Rady Evropského společenství (dále ES) č. 67/227/EC z roku 1967 stanovila zavedení DPH ve všech zemích Evropského hospodářského společenství.¹⁴

V 70. až 90. letech v tržních ekonomikách pomalu začala dominovat politika stimulace nabídky, jež se projevovala ve snižování daní, daňového břemene a mezních sazeb daně. Projevovala se zde tendence zvyšování podílu nepřímých daní na celkových daňových

¹⁰ *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské Unii* [online]. Daňáři online – portál daňových poradců a profesionálů, 2005, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/Dod1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdani-v-evropske-unii/>

¹¹ DEDOUCHOVÁ, M. *Strategie podniku*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2001, s. 256. ISBN 80-7179-603-4

¹² LACINA, L. et al. *Měnová integrace. Náklady a přínosy členství v měnové unii*. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 423. ISBN 978-80-7179-560-5

¹³ LACINA, L. et al., s. 424.

¹⁴ ŠIROKÝ, J., s. 34.

výnosech. V roce 1977 pak vstoupila v platnost tzv. šestá směrnice č. 77/388/EEC, která harmonizuje DPH v zemích EU.¹⁵

V uplynulé dekádě se projevoval trend započatý v předchozím období 70. až 90. let. Podíl nepřímých daní na celkových daňových výnosech se zvyšoval. Prosazovala se obecně vžitá ekonomická teze, že se upřednostňují nepřímé daně před daněmi přímými. Podíl nepřímých daní dosahoval kolem 30 % všech daňových příjmů.¹⁶

V posledních pěti letech jsou státy pod vlivem hospodářské krize nuceny hledat další zdroje pro financování svých státních rozpočtů. Nejvýraznější růst se projevuje jednoznačně v oblasti nepřímých daní. Typickým příkladem jsou sazby DPH, které u většiny států EU vzrostly o několik procentních bodů.¹⁷ Dá se předpokládat, že některé další korekce pro zvýšení daňových příjmů obyvatele Evropské unie ještě čekají. Intenzivně se o nich v parlamentech jednotlivých zemí diskutuje.

1.2 Základní pohled na rozdělení daní v evropském kontextu a právní prameny pro harmonizaci daní EU

Daně se dělí na daně přímé (hrazené daňovými poplatníky) a nepřímé (vybírané prostředníkem, který je zase účtuje dalšímu účastníkovi ve výrobním řetězci nebo konečnému spotřebiteli).

V oblasti přímého zdanění mohou členské státy do určité míry budovat své systémy přímých daní tak, aby odpovídaly jejich domácím politickým cílům a požadavkům. Musejí však dodržovat zásadu volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu a zákazu diskriminace. Zásady volného pohybu jsou předmětem základního cíle hospodářské integrace EU ve smyslu

¹⁵ ŠIROKÝ, J., s. 34.

¹⁶ SZAROWSKÁ, I., *Daňové zatížení v České republice a Evropské unii* [online]. Katedra veřejných financí VŠE, [vid. 2013-03-02]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1180483257_sb_szarowska.pdf

¹⁷ ZEUREK, H. a W. RADERMACHER, *Taxation trends in the European Union* [online]. European Union, 2012, s. 28. ISBN 978-92-79-21209-3, [vid. 2013-02-05]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf

„vytvoření jednotného hospodářského prostoru, v jehož rámci by firmy a spotřebitelé kdekoli v EU měli rovná práva a příležitosti k prodeji nebo nákupu zboží a kde by vlastníci práce a kapitálu mohli libovolně disponovat těmito výrobními faktory.“¹⁸

Bylo přijato pouze několik legislativních aktů týkajících se přímého zdanění, a to většinou na základě jednomyslného požadavku.

V rámci zdanění podniků byly již přijaty 3 směrnice a další jsou v jednání. Směrnice EU o mateřských a dceřiných společnostech (90/435/EHS) zajišťuje, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění v případě přeshraničního vyplácení dividend v rámci téže skupiny společností usazených v různých členských státech EU.¹⁹ Původní směrnice z 23. června 1990 byla 22. prosince 2003 upravena a nahrazena směrnicí 2003/123/ES. Následně byla aplikována ve všech členských státech.²⁰ Směrnice byla doplněna o

- rozšíření právních forem společností, které spadají do oblasti působnosti této směrnice;
- snížení podílu na celkovém základním kapitálu jako předpoklad pro osvobození dividend od srážkové daně (z 25 % až na 10 % od roku 2009);
- zabránění dvojího zdanění v případě dceřiných společností.

Původní směrnice o fúzích (90/434/EHS) z 23. června 1990 byla upravena 19. října 2009. Směrnice (2009/133/ES) popisuje společný systém zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých

¹⁸ BALDWIN, R. a C. WYPLOSZ. *Ekonomie Evropské integrace*. Praha: Grada Publishing, 2009, s. 95. ISBN 978-80-247-1807-1

¹⁹ *Daně* [online]. Vaše Evropa, 2011, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_cs.htm

²⁰ *Mutter und Tochtergesellschaften in der Europäischen Union* [online]. Europäische Kommission, 2013, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/parents-subsiary_directive/index_de.htm

členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy.²¹ Celkově směrnice se upravuje

- fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií týkající se společností ze dvou nebo více členských států;
- přemístění statutárního sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti z jednoho členského státu do jiného.

Směrnice o zdanění úroků a licenčních poplatků (2003/49/ES) byla přijatá 3. června 2003 a jejím cílem je odstranění daňových překážek v souvislosti s přeshraničními interními platbami úroků a licenčních poplatků v rámci koncernů. Za tímto účelem směrnice stanovuje²²

- eliminaci srážkové daně z příjmů ve formě licenčních poplatků, které vznikly v jiném členském státě;
- eliminaci srážkové daně z příjmu ve formě úroků, které vznikly v některém členském státě.

Tyto příjmy jsou v daném státě osvobozeny od všech daní, pokud je skutečným vlastníkem této platby společnost nebo provozovna v jiném členském státě.

V rámci EU jsou z daňového systému nejvíce harmonizovány nepřímé daně. Mezi nejdůležitější právní prameny patří novely zákonů o spotřebních daních a DPH. Harmonizace spotřebních daní se projevila ve zvýšení sazeb u pohonných hmot a cigaret na minimální sazbu platnou v celé EU a zavedly se daňové sklady pro výrobky podléhající spotřební dani. Tyto výrobky jsou skladovány v režimu podmíněného osvobození v cenách bez daně a přešlo

²¹ *Fusionsrichtlinie* [online]. Europäische Kommission, 2013, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/mergers_directive/index_de.htm

²² *Besteuerung grenzüberschreitender Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in der Europäischen Union* [online]. Europäische Kommission, 2013, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_royalties/index_de.htm

se na kombinovanou sazbu daně z cigaret. U DPH došlo především k převedení většiny služeb ze snížené minimální sazby do základní.²³

Významným rokem z pohledu daně z přidané hodnoty v EU byl rok 1967, kdy byla přijata tzv. první směrnice č. 67/227/EEC, která zavazovala členské státy k nahrazení stávajícího systému daně z obratu jednotným systémem DPH na principu obecné daně ze spotřeby, která zdaňovala veškerou spotřebu zboží i služeb a byla stanovena procentem z prodejní ceny. Tímto krokem došlo k implementaci systému DPH, která zaručovala daňovou neutralitu. Výši sazeb a výjimky ze zdanění ponechala EU plně v rukách jednotlivých členských států.²⁴

Druhá směrnice č. 67/228/EEC přinesla přesnou definici předmětu daně. Dle směrnice je předmětem daně prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplaty a dovoz zboží. Dále je směrnicí definováno místo plnění, plátce daně, prodeje zboží a poskytnutí služby. Členské státy nadále měly právo přijímat speciální ustanovení, která by cílila na daňové úniky a také další ustanovení, která stanovovala zvláštní režim pro malé podniky. Zároveň tato směrnice umožnila zavést speciální režim, který plně odpovídá národním požadavkům a možnostem pro sektor zemědělství.²⁵

Se změnou zdaňovacího systému, kdy se postupně přecházelo z obrátové daně na daň z přidané hodnoty, vyvstaly v některých státech značné problémy. Implementace nového systému způsobila tlak na příjmové stránky rozpočtů členských států. Například Belgie pro výběr daně z obratu používala formu kolkových známek. Vláda se obávala, že změna systému bude mít za následek přerušení toku prostředků do státního rozpočtu. DPH v Itálii bylo součástí navrhované daňové reformy a zde panovala obava z toho, že by mohla být z politických pohnutek zamítnuta. Tyto obavy byly důvodem k přijetí tzv. třetí směrnice č.

²³ *Spotřební daně* [online]. BusinessInfo.cz, 2009, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/spotrebni-dane-bariery-na-vnitrim-trhu-3892.html>

²⁴ *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské Unii* [online]. Daňáři online – portál daňových poradců a profesionálů, 2005, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

²⁵ Tamtéž

69/463/EEC. Ta umožňovala odložit povinnost implementace DPH pro Belgii až do konce roku 1972. Itálie dosáhla odkladu až do konce roku 1973 a toto odložení umožnily tzv. čtvrtá směrnice č. 71/401/EEC a pátá směrnice č. 72/250/EEC.²⁶

První a druhá směrnice byly prováděcími zákonnými podklady k implementaci strukturální harmonizace. Pod pojmem strukturální harmonizace je myšleno zavedení jednotného daňového systému, kde všechny členské státy aplikují stejný typ daně a mezi jednotlivými národními daňovými systémy dochází ke stírání rozdílů.²⁷ Byl to však jen první krok v celém harmonizačním procesu. Tyto dvě směrnice neměly za výsledek jednotný přístup k dani z přidané hodnoty, jelikož obsahovaly celou řadu výjimek a odlišností. Tyto výjimky se týkaly zejména oblasti zemědělství, přeshraničně poskytovaných služeb a možnosti odpočtu daně při importu. Místo jednotného systému zde fungovaly jednotlivé systémy s národními odlišnostmi. S cílem tyto rozdílné národní systémy sjednotit vznikla z pohledu harmonizace daní nejdůležitější tzv. šestá směrnice č. 77/388/EEC, kterou lze považovat za základní směrnici definující pravidla pro určování základu daně, územního dosahu, okruhů subjektů a další.²⁸

Zavedením jednotného systému nepřímého zdanění byla naplněna myšlenka strukturální harmonizace. Následující krok, který spočíval v harmonizaci daňových sazeb, byl neméně komplikovaný. Zde se nabízí hned několik příčin těchto komplikací:

- sjednocování sazeb členské státy chápou jako zásah do národní suverenity,
- daňové sazby jsou často účinným nástrojem fiskální politiky a jejich sjednocení proto nenechává prostor k ovlivňování agregátní poptávky a nabídky,

²⁶ *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské Unii* [online]. Daňáři online – portál daňových poradců a profesionálů, 2005, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

²⁷ ZAHRADNÍK, P. *Vstup do Evropské unie: přínosy a náklady konvergence*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2003, 359 s., s. 56-58. ISBN 80-7179-472-4

²⁸ *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské Unii* [online]. Daňáři online – portál daňových poradců a profesionálů, 2005, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

- v rozpočtech států, kde výběr nepřímých daní tvoří podstatnou část příjmů, může harmonizace sazeb příjmovou stránku státních rozpočtů ohrozit,
- Evropská komise (dále jen EK) není ochotna právně vymáhat a zajišťovat implementaci směrnic do národních daňových systémů,
- členské státy se nerady vzdávají národních tradic.²⁹

Během harmonizačních pokusů se ukázalo, že sjednocení sazeb čelí výše zmíněným problémům. EK tak byla nucena přehodnotit postoj k harmonizaci sazeb. Úplná harmonizace, která v zásadě znamená identitu národních daňových systému, již dále nebyla nezbytnou (objektivně spíše neměla dostatečnou podporu od členů EU) a místo harmonizace se začalo uvažovat pouze o aproximaci. Aproximací je myšleno postupné sbližování daňových systémů jednotlivých členských zemí EU k ideálnímu stavu (harmonizovaný daňový systém). Nejprádnějším argumentem, proč EK začala používat termín aproximace namísto termínu harmonizace, byl příklad USA. Jednotlivé státy USA podléhají vyššímu stupni integrace než členské státy EU, přesto se sazby daní mezi sousedními státy liší i o pět procentních bodů. Díky aproximaci tak členské státy měly možnost aplikovat nejen rozdílné sazby daně, ale lišily se i v počtu těchto sazeb. Bylo možno naleznout země s jedinou sazbou, nejširší skupinu tvořily země aplikující dvě sazby daně a výjimkou nebyly ani členské státy se třemi sazbami daně. EK byla postavena nejen před úkol stanovit pásma pro daňovou sazbu, ale i před rozhodnutí o počtu sazeb. Systém se třemi sazbami daně je administrativně náročnější a to i pro poplatníka samotného, proto EK učinila rozhodnutí, že se na území EU bude používat systém s dvěma sazbami (základní x snížená).³⁰ To však nevylučuje situaci v některých státech, které používají více snížených sazeb, takže ve skutečnosti některé státy používají až 3 sazby snížené.

²⁹ *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské Unii* [online]. Daňáři online – portál daňových poradců a profesionálů, 2005, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

³⁰ Tamtéž

V rámci aproximace sazeb DPH byla navrhována různá pásma. Nejprve EK v roce 1989 navrhovala sníženou sazbu ve výši 4 – 9 % pro tzv. základní životní potřeby (např. potraviny, voda, léky, knihy, tisk, přeprava osob) a základní sazbu ve výši 14 – 20 %.

Přijetím směrnice č. 91/860/EES v roce 1991 došlo ke zrušení fiskálních hranic (představuje volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu bez vnitřních hranic) mezi jednotlivými členskými zeměmi. Zrušení fiskálních hranic velmi podstatně ovlivnilo uplatňovaný systém DPH a vynutilo si tyto změny:

- Došlo ke zrušení režimu vrácení DPH. Nákupy soukromých osob jsou zdaňovány jen v zemi nákupu (výjimkou je koupě nového dopravního prostředku);
- V rámci členských států EU byl systém exportu a importu nahrazen systémem tzv. intrakomunitární akvizice;
- Pouze se třetími zeměmi je aplikován systém exportu a importu.³¹

Implementací směrnice č. 92/77/EEC byla od roku 1993 zavedena minimální hranice daňových sazeb. Směrnice stanovovala minimální hranici pro standardní sazbu 15 % a pro sníženou 5 %, definovala podmínku pro členské státy aplikovat pouze 2 snížené sazby daně a umožňovala přechodné období, ve kterém členské státy měly možnost aplikovat sníženou sazbu nižší než 5 %.³²

Přechod z principu země určení na princip země původu patřil v oblasti nepřímých daní k hlavním prioritám EK. Tato změna ovšem předpokládá, že bude zavedena jednotná sazba daně. V opačném případě by totiž docházelo k tomu, že identické zboží by se na trhu prodávalo s různými sazbami daně, podle místa původu. Z tohoto důvodu nebyla zatím změna principů provedena a i nadále se aplikuje princip země určení. Podle původní vize EK se mělo

³¹ *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské Unii* [online]. Daňáři online – portál daňových poradců a profesionálů, 2005, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

³² *BANKS, H. Oh! Vat a mess it will be; VAT costs twice as much as ordinary taxes to collect; And a VAT will open i nflation's gates.* Forbes. New York, 1993. ISSN 00156914. Dostupné z ProQuest.

jednat pouze o přechodný stav. Avšak dosavadní fungování systému se osvědčilo. Aplikování principu země určení umožňuje členským zemím zachovat svobodu ve volbě výše daňové sazby. Tato skutečnost zaručuje daňovou neutralitu. Členským zemím byla ponechána volba zvolit takovou sazbu daně, která nezpůsobuje deformace na trhu a nemotivuje společnosti poskytující služby k přesunu do států s příznivějšími daňovými sazbami.³³

I když je při harmonizaci daňových procesů v EU největší důraz kladen na harmonizace v oblasti DPH, obdobné snahy lze nalézt i v oblasti spotřebních a ekologických daní. I spotřební daně významně ovlivňují jednotný trh. Je zde patrná snaha vyrovnávat výši jednotlivých sazeb tak, aby nedocházelo ke zvýhodnění tuzemských producentů nižšími nebo nulovými sazbami. Kdyby ke zvýhodňování docházelo, potom by to ohrožovalo fungování jednotného trhu a hospodářské soutěže. K podpoře jednotného trhu bylo v devadesátých letech minulého století přijato množství směrnic. V EU byl celý systém spotřebních daní zaveden 1. ledna 1993 jako součást jednotného trhu.³⁴

Nejdůležitější směrnicí, která se týká spotřebních daní, je směrnice Rady 2008/118/ES³⁵ ze dne 16. prosince 2008. Tato směrnice nahradila dosavadní směrnici 92/12/EHS a to s účinností od 1. dubna 2010. Směrnice stanovuje obecnou úpravu spotřebních daní vybraného zboží (na energetické produkty a elektřinu se vztahuje směrnice 2003/96/ES, na alkohol a alkoholické nápoje se vztahují směrnice 92/83/EHS a 92/84/EHS a na tabákové výrobky se vztahují směrnice 95/59/ES, 92/79/ES a 92/80/ES)³⁶.

³³ *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské Unii* [online]. Daňáři online – portál daňových poradců a profesionálů, 2005, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

³⁴ Tamtéž

³⁵ *Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS* [online]. Úřední věstník Evropské unie, 2009, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:CS:PDF>

³⁶ *Obecná úprava pro držení a pohyb výrobků podléhajících spotřební dani* [online]. Evropská unie, 2013, [vid. 2013-02-04]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/fi0003_cs.htm

Dále směrnice upravuje vznik daňové povinnosti, vrácení daně a osvobození od daně, upravuje území EU, na která se směrnice vztahuje a na která ne (Kanárské ostrovy, francouzské zámořské departmenty, Alandské ostrovy, britské Normanské ostrovy), definuje přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně a popisuje přepravu a zdanění zboží podléhajícího spotřební dani po propuštění do spotřeby.

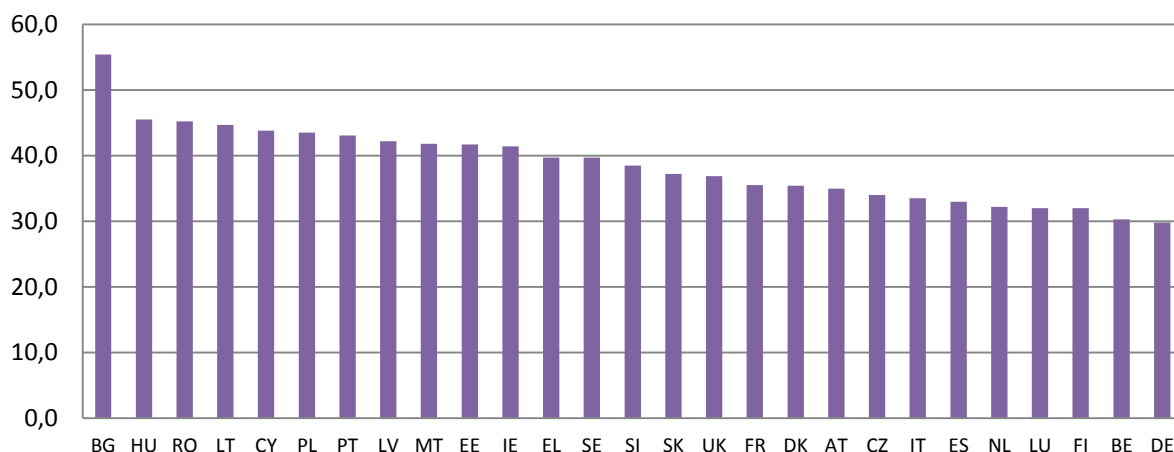
1.3 Daňové trendy v Evropské unii

Evropská komise publikuje na stránkách EU řadu studií zabývajících se oblastí daní, daňovými trendy a statistickými údaji v celé EU. „*Taxation trends in the European Union*“³⁷ předkládá ucelený pohled na struktury, úrovně a trendy zdanění v Evropské unii ve střednědobém až dlouhém období. Zachycuje údaje všech členů EU, Islandu a Norska. Diplomová práce interpretuje některé vybrané ukazatele týkající se nepřímých daní.

Významným ukazatelem zde uvedeným je struktura výnosů podle typu daně za rok 2010.³⁸ Daně jsou členěny na přímé a nepřímé. Obecně první skupina umožňuje větší možnost redistribuce ve srovnání s druhou skupinou, kde by se jen těžko zaváděla progresivita. Obecně platí, že nové členské státy EU (12) mají různou strukturu v porovnání s původní strukturou států EU-15. Zatímco většina původních EU-15 zvyšuje zhruba stejným podílem výnosy z přímých daní a nepřímých daní, nové členské státy, s výjimkou Malty, vykazují nižší podíl přímých daní. Nejnižší podíly přímých daní jsou v Litvě (17,4 %), Bulharsku (18,8 %), Slovensku (19,1 %) a Estonsku (19,9 %). Srovnání obou typů daní lze pozorovat na obrázcích 1 a 2.

³⁷ ZEUREK, H. a W. RADERMACHER. *Taxation trends in the European Union* [online]. European Union, 2012, ISBN 978-92-79-21209-3, [vid. 2013-02-05]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf

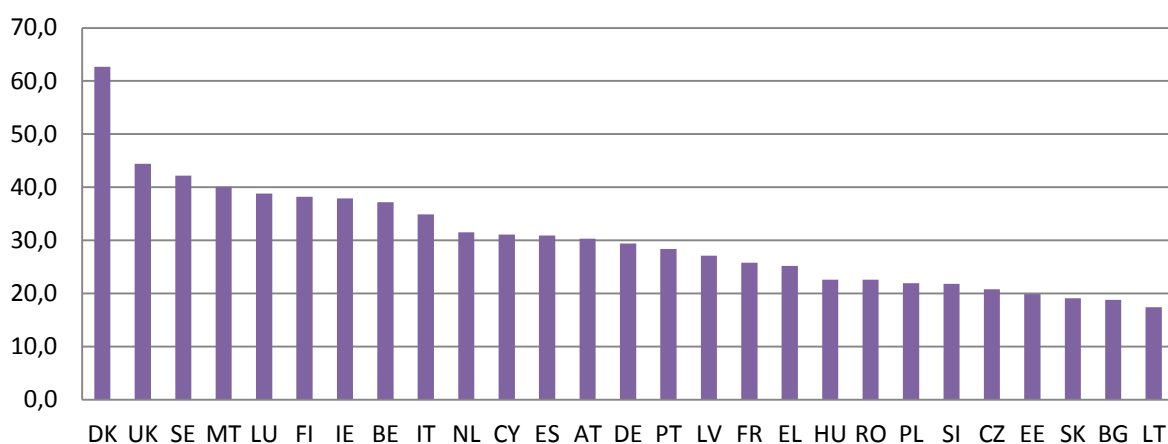
³⁸ ZEUREK, H. a W. RADERMACHER, s. 24-25



Obrázek 1: Podíl nepřímých daní v roce 2010 z celkového daňového zatížení (%)

Zdroj: ZEUREK, H. a W. RADERMACHER, s. 25

Obrázek 1 zachycuje podíl nepřímých daní na celkovém výběru daní ve státech EU. Jak je z obrázku zřejmé, tak nejvyšší zatížení v podobě nepřímých daní lze naléznout v Bulharsku a nejnižší naopak v Německu.

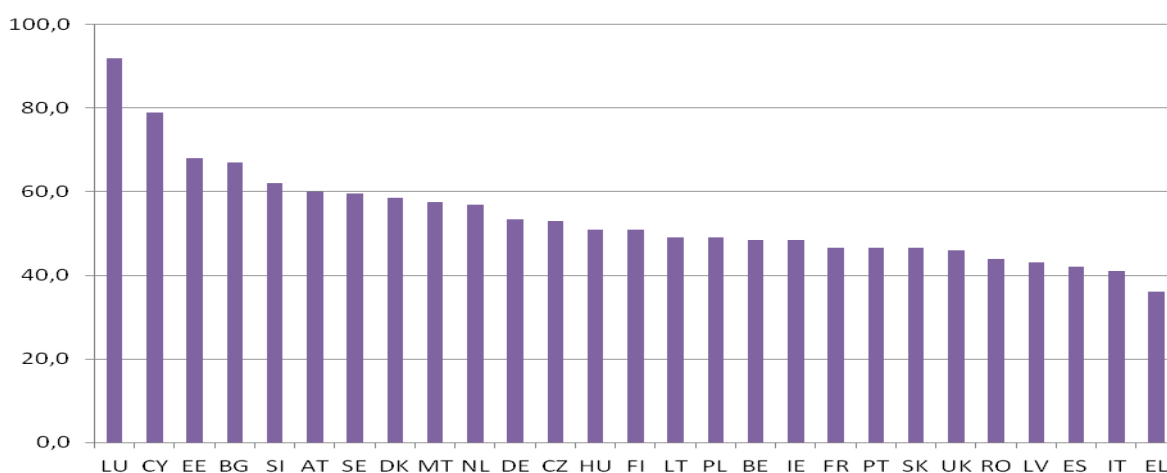


Obrázek 2: Podíl přímých daní v roce 2010 z celkového daňového zatížení (%)

Zdroj: ZEUREK, H. a W. RADERMACHER, s. 25

Obrázek 2 zachycuje podíl přímých daní na celkovém výběru daní ve státech EU. Jak je z obrázku zřejmé, tak nejvyšší zatížení v podobě nepřímých daní lze nalézt v Dánsku a nejnižší naopak v Litvě.

Sazby DPH prošly v období 2000 – 2012 u většiny států značnými změnami. Tento vývoj zachycuje příloha A. Průměrná výše základní sazby se za poslední 4 roky zvýšila o 1,5 procentního bodu a v současné době dosahuje 21 %. Důležitým aspektem této změny byla skutečnost, že zatímco v roce 2008 měnilo základní sazbu DPH pouze Portugalsko, v roce 2009 již změnu provedlo 6 států a v roce 2010 zvýšilo své sazby dalších 8 států, mezi kterými lze největší zvýšení registrovat u Řecka a Rumunska. Pozměňování sazeb DPH pokračovalo, i když nižším tempem, také v roce 2011 a 2012. Ze 4 zemí, které zvýšily sazbu v roce 2012, pouze Kypr měl sazbu i před zvýšením pod váženým průměrem EU. Druhým extrémem bylo Maďarsko, kde původní sazba platná od roku 2008 ve výši 25 %, byla v roce 2012 navýšena o další 2 procentní body.



Obrázek 3: Poměr skutečných příjmů z DPH v roce 2010 (%)

Zdroj: ZEUREK, H. a W. RADERMACHER, s. 25

Ukazatel, který je zachycen na obrázku 3, je ukazatel o úspěšnosti výběru DPH v roce 2010. Zobrazuje procentní porovnání aktuálního výnosu DPH s výnosem, který by mohl být teoreticky vybrán. Obrázek 3 dokládá, že v průměru se úspěšnost výběru DPH pohybuje kolem 50 %. Výjimkou je zejména Řecko, kde podíl skutečného výnosu na DPH je pouze 36 %. Nejvyšší podíl skutečně vybraného DPH ve výši 92 % vykazuje Lucembursko. Polovina členských států se pohybuje v této

oblasti pod 50% úspěšností, dalších devět členských států se pohybuje mezi 50 % - 60 % a jenom pět členských států má úspěšnost výběru DPH vyšší než 60 %. Těmito zeměmi jsou mimo již zmiňovaného Lucemburska Kypr, Estonsko, Bulharsko a Slovinsko.³⁹

³⁹ ZEUREK, H. a W. RADERMACHER, s. 29-30

2. Vývoj a postavení nepřímých daní v ČR

Druhá část diplomové práce zkoumá historický vývoj nepřímých daní na území ČR, soustavu daní platnou v ČR, orgány správy daní a v poslední části se věnuje vybraným aktuálním údajům týkajících se nepřímých daní v ČR. Pozornost je zaměřena jen na informace týkající se českého území ve čtyřech časových obdobích (do vzniku Československé republiky, 1918 – 1945, 1945 – 1993 a 1993 po současnost).

2.1 Nepřímé daně a jejich formy v období do vzniku Československé republiky

První zmínky o nepřímých daních lze nalézt na počátku 16. století, kde za vlády posledních Jagellonců existovaly dvě nepřímé daně. Jednalo se o akcí z piva, tzv. posudné, a akcí z vína. V roce 1534 za vlády Ferdinanda I. byla zavedena nepřímá daň z prodejů v zemi. Tato daň měla být placena ze všech prodejů movitých statků a spojena s vývozními a dovozními cly na pivo, víno, dobytek, olej a sůl a také daní z výnosu kapitálu. Daň nejvíce zatěžovala městský stav a poddané, kteří museli kupovat životně důležité potřeby. Proto se proti ní zvedla velká vlna odporu. To zapříčinilo zrušení této „daně z obratu“. Další významnou zmínku o nepřímých daních lze nalézt v období třicetileté války, která znamenala rozvrat hospodářství a často nepostižitelnost neplacení daní. Období přinášelo zvýšené finanční nároky a zavádění nových daní. Existovaly zde nepřímé daně na náboje do střelných zbraní, ryby a veškerý dobytek, avšak tato daň už nebyla vybírána ze všech prodejů zvířectva, ale jen ze zvířat určených na porážku. Nepřímo se tak jednalo o daň z masa. Většinou se nepřímé daně dotýkaly předmětů, kde se daň snadno mohla vybírat a kontrolovat. Zásadní význam zmíněného systému nepřímých daní spočíval v tom, že ho lze považovat za základ nepřímého zdanění, ke kterému se časem připojily další daně a jim podobné dávky. V období 19. století byly provedeny některé změny v oblasti nepřímých daní. Vedle daně ze soli a tabáku byly vybírány daně z potravin, které byly v roce 1829 sloučeny do všeobecné potravní daně. Potravní daň dělila obce do dvou kategorií na tzv. uzavřená města, kde byl okruh daňových objektů široký (víno, pivo, dobytek, maso, mouka, obilí, atd.), a na ostatní místa, kde podléhalo dani jen víno, maso a dobytek. V roce 1896 byla provedena poslední úprava daňového systému v monarchii. Sice nadále zůstala výnosově důležitou daní všeobecná daň

potravní, ale z ní byly postupně některé výrobky vyjmuty a podrobeny samostatné dani (lív, pivo, víno a olej). Důležitá byla i daň z cukru, jejíž sazby patřily v té době k nejvyšším v Evropě. Daleko největší výnos ze spotřebních daní měl tabákový monopol. Na dani se vybralo dokonce více, než kolik se vybralo ze všech ostatních nepřímých daní dohromady. Na celkových daňových výnosech v roce 1913 tvořil poměr přímých a nepřímých daní 40:60 ve prospěch nepřímých daní.⁴⁰

2.2 Nepřímé daně v Československu v letech 1918 – 1945

Nepřímé daně prodělaly značný vývoj v období 1920 – 1927, kdy byly nově zavedeny všeobecná daň nápojová, daň z masa, daň z droždí, daň z přípravků ke kypření těsta, daň z kyseliny octové, daň z uhlí, daň z vodní síly, daň z limonád, minerálních a sodových vod a daň z motorových vozidel. Pod původním názvem všeobecná daň z převodů statků a z pracovních výkonů byla v Československu zavedena daň z obratu, vedle které později existovala i daň přepychová. V roce 1928 byly součástí daňové soustavy Československé republiky tyto nepřímé daně:⁴¹

- **Daň z obratu.** Dani podléhal každý převod statků v tuzemsku. Nejednalo se jenom o zboží, ale i o převod práv, včetně dodávek pro vlastní spotřebu, tuzemské služby, výkony živnostenského a obchodního rázu i veškerý dovoz zboží ze zahraničí. Výjimku tvořily komodity zatížené přepychovou daní. Od daně byly osvobozeny převody peněz, cenných papírů a jiné specifické činnosti. Subjektem daně byla osoba, která provedla dodávku zboží či služby. Daň byla vyměřována dvěma sazbami. 1% sazba byla uvalena na dodávky zemědělských produktů a některých výrobků sloužících k výživě obyvatelstva. 2% sazba se týkala všech ostatních dodávek a výkonů. Základ daně se zjišťoval na základě daňového přiznání, ale mohla být stanovena i úředním odhadem.

⁴⁰ ŠIROKÝ, J., s. 34-38.

⁴¹ *Období první republiky (1918-1938)* [online], Ministerstvo financí České republiky, [vid. 2013-04-12]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi_prvni_republiky_1918-1938.pdf

- **Přepychová daň.** Předmětem daně byly dodávky a dovozy přepychových předmětů, mezi které se řadily některé poživatiny (fiky, datle, pistácie, banány, ananasy, olivy, vinné hrozny, lanýže a konkrétní druhy salámů a sýrů) a vyjmenované zboží, jako například vlněné tkaniny, luxusní obuv, kožešiny, luxusní nábytek a luxusní kosmetika. Samozřejmě byly předmětem daně i předměty z platiny, zlata a stříbra. Daň se členila na sazbu základní (10 % a 12 %) a sníženou (2 %). Snížená sazba se týkala dovážených předmětů pro vědecké, vyučovací, bohoslužebné a léčebné účely.
- **Nápojové spotřební daně.** Byly také členěny do dvou skupin. Jednu skupinu tvořily alkoholické nápoje (pivo, líh a šumivá vína), kde subjektem daně byl výčepní či konečný prodejce a jednotkové sazby daně byly odstupňovány v závislosti na obsahu alkoholu. Druhou skupinou byly nápoje nealkoholické (sodová a minerální voda), kde subjektem daně byl pouze ten, kdo tyto nápoje produkoval.⁴²
- **Spotřební daně na jiné potraviny.** Jednalo se o daň z cukru, daň z masa, daň z droždí⁴³ a potravní daň na čáře. Poslední daň platila pro tzv. uzavřená města Prahu, Brno a Bratislavu, kde předmětem daně byla doprava vyjmenovaných potravin (většinou luxusních) do obvodu měst.
- **Spotřební daně na jiné spotřební předměty.** Zde byla míněna daň ze zapalovačů, daň z elektrických zdrojů záření, daň z minerálních olejů, daň z uhlí, daň z vodní síly a daň z motorových vozidel.

Mimo daní existoval státní finanční monopol na tabák, sůl, umělá sladidla a výbušné látky, kde v jejich ceně byl zahrnut akcíz ve formě příplatku k ceně monopolních předmětů. V roce 1930 byla zákonem osamostatněna a zvýšena daň z piva. V pozměňovacím návrhu zákona o dani z piva byly definovány paušální částky o zvláštní výnosové dani a období, od kterého se tato změna začala aplikovat. Během druhé světové války se žádné zásadní změny v oblasti

⁴² Zápis z 6. zasedání poslanecké sněmovny N. S. R. Č. (Národní shromáždění republiky Československé) [online]. Digitální knihovna, 1937, [vid. 2013-04-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1935ns/ps/tisky/t1108_00.htm

⁴³ Zápis z 6. zasedání poslanecké sněmovny N. S. R. Č. (Národní shromáždění republiky Československé) [online]. Digitální knihovna, 1932, [vid. 2013-04-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1929ns/ps/tisky/t1873_00.htm

daní neudály. Pouze byly zaváděny k jednotlivým daním přírážky a byla zrušena přepychová daň.⁴⁴

2.3 Nepřímé daně v Československu v letech 1946 – 1992

V únoru roku 1948 došlo k reformě daňové soustavy, kdy byly zavedeny zemědělské daně a namísto daně z obratu a všech spotřebních daní se zavedla všeobecná daň, která se později nazývala všeobecnou nákupní daní. Další daňová reforma proběhla v roce 1954, která v oblasti nepřímých daní měla za následek opětovné zavedení daně z obratu. Až do konce roku 1992 byla daň z obratu jedinou nepřímou daní daňové soustavy Československa. Daň z obratu se počítala sazbou z prodejní ceny. Do prodejní ceny se zahrnovalo prakticky vše, co tvořilo náklady a zisk dodavatele (přímé a režijní náklady, přírážky a srážky odpovídající kvalitativním dotacím a jiným podmínkám, zisk a v případě dovozu také dovozní přírážka a clo). Daň z obratu tedy byla obsažena již v prodejní ceně. Po listopadu 1989 se vláda rozhodla nereformovat stávající soustavu daní, ale plánovala k 1. lednu 1993 vytvoření zcela nové daňové soustavy. V období 1990 – 1992 došlo k několika změnám. K 1. lednu 1990 byla, až na výjimky, sjednocena daň z obratu do čtyř pásem (0 %, 12 %, 22 % a 32 %). Do té doby existovalo kolem 1000 různých položek daně z obratu, u kterých se vyskytovaly i záporné sazby daně. Záporné sazby reprezentovaly dotace, které v socialistickém hospodářství měly důležitou roli při přerozdělování státního rozpočtu. V roce 1991 byly daňové sazby plošně sníženy na 0 %, 11 %, 20% a 29 %. Důvodem snížení sazeb byla vidina přechodu na DPH, snaha odstranit zápornou daň z obratu a limitovat hranici maximálního pásma daně z obratu s ohledem na úroveň zdanění obratu ve vyspělých státech.⁴⁵

⁴⁴ *Předpis č. 31/1946 Zb. Zákon o dani z obratu*[online]. Zákony pre ľudí.sk, 1946, [vid. 2013-04-11]. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/1946-31>

⁴⁵ *Federální shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky, VI. volební období, Scénář ekonomické reformy*[online]. Digitální knihovna, 1990, [vid. 2013-04-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1990fs/tisky/t0087_01.htm

2.4 Nepřímé daně v České republice od roku 1993

Klíčovým krokem, který předpovídal budoucí vstup ČR do EU a také reagoval na daňové podmínky v oblasti nepřímých daní v západní Evropě, bylo zavedení daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Od roku 1993 byly aplikovány v daňovém systému mezi nepřímými daněmi pouze tyto dvě skupiny daní.

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty v podstatě vycházel ze směrnice EU, ale měl svá národní specifika. Zákon odstranil kumulativní zdanění, kterému zboží podléhalo dle předchozího zákona o dani z obratu. Nově se zdaňovala pouze přidaná hodnota, tedy hodnota přidaná zpracováním u následujících výrobců či prodejců. Základní sazba byla stanovena na 23 %, snížená byla 5 %. Zavedení DPH zapříčinilo rozšíření zdaňovaných položek na většinu služeb. Plátcem daně se staly osoby, jejichž obrat byl v roce 1991 nebo od 1. ledna 1992 do 30. září 1992 vyšší než 6 miliónů Kčs. Tento zákon vydržel beze změny dva roky. První novelizaci prošel v roce 1995, kdy se snížila základní sazba daně o 1 procentní bod na 22 %. Snížená sazba zůstala nezměněná. Celkem byl tento zákon novelizován 10 krát. Nejčastěji se novelizace týkaly přesunu některých položek ze snížené do základní sazby. Zásadní byl z tohoto pohledu rok 1998, kdy vyššímu zdanění začaly podléhat elektrická energie nebo některá paliva. Do té doby docházelo převážně jen k rozšiřování počtu položek zboží a služeb se sníženou sazbou daně.⁴⁶ Určitě největší změnou prošel zákon o DPH v roce 2004. Jelikož se stala ČR 1. května 2004 členem EU, bylo nutné přijmout i nový zákon o DPH, který by plně korespondoval s tzv. Šestou směrnicí. Ta je považována za základní dokument o harmonizaci DPH v členských zemích EU.⁴⁷ Od 1. května 2004 proto nabyl platnosti nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V rámci tohoto zákona došlo opět k přesunu většiny služeb a zboží do základní sazby. Změna se nejvýrazněji odrazila ve zdražení telefonních služeb, právních služeb, stavebnictví a převodů nemovitostí. V této době byla

⁴⁶Změny v DPH matou podnikatele, za posledních 20 let už šestkrát [online]. Podnikatel.cz, 2013, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat/>

⁴⁷ DPH po vstupu do Evropské unie [online]. Měsíc.cz, 2004, [vid. 2013-04-12]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/dph-po-vstupu-do-evropske-unie/>

základní sazba 19 % a snížená sazba 5 %. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty platí v ČR i přes své časté novelizace dodnes.⁴⁸ V letech 2008 až 2013 došlo k úpravám základní a snížené sazby. Celý vývoj sazeb DPH v ČR je zachycen v tabulce 1.

Tabulka 1: Vývoj sazeb DPH v ČR v %

<i>Období</i>	<i>Základní sazba</i>	<i>Snížená sazba</i>
1993 - 1994	23	5
1995 - 2004 (30. 4.)	22	5
2004 (1. 5.) - 2007	19	5
2008 - 2009	19	9
2010 - 2011	20	10
2012 - 2012	20	14
2013	21	15

Zdroj: Vývoj DPH od roku 1993 do roku 2013⁴⁹

Jak je z tabulky 1 zřejmé, základní sazba daně se snižovala od roku 1993 z 23 % až na 19 %. 19% základní sazba daně vešla v platnost vstupem ČR do Evropské unie. Od roku 2010 se začala znovu upravovat, ale tentokrát opačným směrem a v letošním roce 2013 se ustálila na 21 %. Snížená sazba daně byla od roku 1993 ve výši 5 %. Ani vstupem ČR do Evropské unie nedošlo k jejímu upravení. Až od roku 2008 docházelo k postupnému zvyšování až na současnou výši 15 %. Za 5 let tedy byla snížená sazba zvýšená o 300 %, což lze považovat za raritu členských států EU. Z již zmiňované přílohy A je totiž jednoznačné, že žádný jiný členský stát nezvýšil tuto sazbu tak výrazně.

V ČR jsou od 1. ledna 1993 aplikovány spotřební daně. Režim spotřebních daní byl nejprve upraven zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který byl mnohokrát novelizován. Jeho cílem bylo sbližování právních úprav v ČR s právním režimem v EU. Postupně se

⁴⁸ *Změny v DPH matou podnikatele, za posledních 20 let už šestkrát* [online]. Podnikatel.cz, 2013, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat/>

⁴⁹ *Vývoj DPH od roku 1993 do roku 2013* [online]. Daňáři online, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-824-vyvoj-dph-od-roku-1993-do-roku-2013/>

zpřesňovaly definice předmětu spotřebních daní, sazby se přibližovaly k minimálním sazbám platným v EU, upravoval se režim osvobození od daně a další. Závěrečným krokem ve sbližování právní úpravy spotřebních daní v ČR s EU bylo přijetí nového zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Předmětem spotřebních daní jsou tzv. vybrané výrobky. Těmito výrobky jsou minerální oleje, líh, pivo, víno, meziprodukty a tabákové výrobky.⁵⁰

Od roku 2008 vznikla ČR povinnost v souladu s podmínkami členství v EU zavést daň z elektřiny, pevných paliv a zemního plynu. Na základě této povinnosti byly uzákoněny části 45, 46 a 47 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Tyto vyjmenované části obsahují již změněnou strukturu rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Tím byla plně aplikována směrnice Rady 2003/96/ES.⁵¹

2.5 Soustava daní platná v ČR

Listina základních práv a svobod (zákon č. 2/1993 Sb.) jednoznačně definuje ve svém článku 11 v odstavci 5, že „daně a poplatky lze vybírat pouze na základě zákona“⁵². Dříve byla soustava daní v ČR definována v zákoně č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. V něm bylo možno nalézt taxativní výčet daní, které bylo možno státem ukládat a vybírat. Tento zákon byl zrušen na základě zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. V současnosti je daňová soustava platná v ČR tvořena jednotlivými zákony, které upravují konkrétní vybrané daně.

Soustavu daní v ČR tvoří daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), daň spotřební (zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních), daň z příjmů fyzických a právnických osob (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), daň z nemovitostí (zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí), daň silniční (zákon č. 339/1993 Sb., o dani silniční), daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny (zákon č. 261/2007 Sb.,

⁵⁰ *Spotřební daně a jejich správa* [online]. Celní správa České republiky, 2012, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx>

⁵¹ *Ekologické daně* [online]. Celní správa České republiky, 2012, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/ekologicke-dane/Stranky/default.aspx>

⁵² *Listina základních práv a svobod* [online]. Business.Center.cz, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/listina-zakladnich-prav-a-svobod/hlava2.aspx>

o stabilizaci veřejných financí) a daně převodové (zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí).

Procesní práva daňových subjektů, jejich povinnosti a procesní postupy pro daňová řízení od roku 1993 upravoval zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Teprve v roce 2011 byl s účinností od 1. ledna nahrazen novým zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňový řád přinesl řadu podstatných změn, které by měly v rámci možností umožnit efektivnější, rychlejší a spravedlivější výběr daní.

2.6 Správa daní v ČR

Soustava územních finančních orgánů byla do roku 2012 definována v zákoně č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech ve znění pozdějších předpisů, dle kterého na území našeho státu vykonávaly daňovou správu Ministerstvo financí (dále MF) a územní finanční orgány (Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a územní finanční úřady). S účinností od 1. ledna 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, který předchází zákon k 31. 12. 2012 ruší. Dle nového zákona jsou orgány finanční správy České republiky Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady.

Nejnižším stupněm pro správu daní jsou finanční úřady. Jejich náplň je definována v § 10 výše zmiňovaného zákona⁵³. Finanční úřady vykonávají správu daní, vykonávají řízení o správních deliktech, převádí výnosy daní, které vybírají a vymáhají do státního rozpočtu, vykonává dozor nad loteriemi a jinými obdobnými hrami, vybírá a vymáhá peněžní plnění, která uložily orgány finanční správy, vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy, vykonává finanční kontrolu, kontrolu dodržování povinností stanovených právními předpisy upravujícími účetnictví a ukládá účetním jednotkám pokuty podle těchto právních předpisů. Dle přílohy 1 původního zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech bylo v ČR definováno celkem 405 finančních úřadů. Nyní zákon definuje

⁵³ *Předpis č. 456/2011 Sb., Zákon o Finanční správě České republiky* [online]. Zákony pro lidi.cz, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-456>

pouze 15 finančních úřadů. Sídlem finančních úřadů je sídlo území vyššího územního samosprávného celku, které je uvedeno v názvu finančního úřadu. Specializovaný finanční úřad má své sídlo v Praze. Pravomoci a působnost specializovaného finančního úřadu lze nalézt v ustanoveních § 11. Specializovaný finanční úřad je příslušný pro vybrané subjekty, kterými se rozumí právnická osoba založená za účelem podnikání s ročním obrátem vyšším než 2 mld. Kč, banka či pobočka zahraniční banky, spořitelni a úvěrové družstvo, pojišťovna či pobočka pojišťovny z jiného státu, investiční společnost, investiční fond, penzijní společnost, osoba provozující loterii nebo jinou podobnou hru.⁵⁴

Nadřazeným orgánem finančních úřadů je Odvolací finanční ředitelství, které vykonává působnost pro celé území ČR a jehož sídlo je v Brně. Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, provádí řízení o správních deliktech a vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.⁵⁵

Od 1. ledna 2011 je nejvyšším územním finančním orgánem ČR Generální finanční ředitelství (dále GFŘ), které bylo vytvořeno v rámci organizační struktury Ministerstva financí. GFŘ je správním úřadem s celostátní územní působností se sídlem v Praze. GFŘ je řízeno generálním ředitelem a toho jmenuje a odvolává ministr financí. V současné době je generálním ředitelem Ing. Jan Knížek. Do věcné působnosti GFŘ patří výkon působnosti správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství, provádí řízení o správních deliktech, vede centrální evidenci a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy, podílí se na přípravě návrhů právních předpisů, zabezpečuje analytické a koncepční úkoly, zajišťuje úkoly související se sjednáváním mezinárodních smluv, s rozvojem mezinárodních styků a mezinárodní spolupráce, jakož i úkolů, které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních

⁵⁴ *Předpis č. 456/2011 Sb., Zákon o Finanční správě České republiky* [online]. Zákony pro lidi.cz, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-456>

⁵⁵ *Zákon o Finanční správě České republiky* [online]. Business.Center.cz, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/financni-sprava/cast1.aspx>

smluv a z členství v mezinárodních organizacích. GFŘ je přímo podřízeno Ministerstvu financí.⁵⁶

2.7 Postavení nepřímých daní v ČR

Všeobecně lze říci, že nepřímé daně jsou významným příjmem státního rozpočtu a jejich podíl se v poslední době zvyšuje. Upravují se jejich sazby a to směrem vzhůru. Jelikož se nepřímé daně uvalují nepřímo na veškerý prodej nebo obraty výrobců a obchodníků, kteří je promítají do ceny, postihují tak všechny spotřebitele a nelze se placení této daně vyhnout. Jediným možným způsobem neplacení těchto daní by bylo omezení spotřeby. Z tohoto pohledu neřeší nepřímé daně princip rovnosti, protože je zdaňování uplatňováno vůči všem subjektům bez ohledu na jejich ekonomické postavení. Některé nepřímé daně mohou mít regresivní dopad na určité subjekty. Příkladem může být domácnost s nízkými příjmy, která velkou část svého rodinného rozpočtu vynakládá na potraviny, služby nezbytné povahy, energie a teplo. Vlivem zvyšování daní dochází k růstu jejich cen. Pokud je tento stav doprovázen ještě snížením příjmu rodiny, dojde tak k regresivitě nepřímých daní a jejich podíl na výdajích domácností bude růst. Význam nepřímých daní z pohledu dopadu na celkové příjmy státního rozpočtu lze doložit prezentováním příjmové části státního rozpočtu ČR. V příloze B je tento význam jednoznačně zřejmý. Výběr daně z přidané hodnoty v roce 2011 byl téměř 192 mld. Kč a výběr u spotřebních daní přes 139 mld. Kč. Tzn., že na celkovém příjmu státního rozpočtu se nepřímé daně v součtu podílely téměř 33 %.⁵⁷

⁵⁶ *Zákon o Finanční správě České republiky* [online]. Business.Center.cz, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/financni-sprava/cast1.aspx>

⁵⁷ *Výsledky pokladního plnění státního rozpočtu ČR za rok 2011* [online]. MFCR, [vid. 2013-04-13]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_68053.html?year=2012

Tabulka 2: Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 - 2011 (v mil. Kč)

Daň	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Daň z přidané hodnoty	77 104	85 849	94 801	109 313	117 573	119 358	138 282	145 908	151 886	155 209	164 856	184 320	208 413	217 784	236 385	255 190	253 612	269 547	275 394
Daň z příjmů právnických osob	66 221	56 124	55 383	49 968	41 020	52 064	54 819	58 088	75 940	90 737	96 978	106 526	137 432	128 865	155 674	173 590	110 543	114 746	109 312
Daň z příjmů vyb. srážkou	6 169	14 115	17 302	21 038	22 520	24 881	20 658	16 146	18 045	16 755	20 625	12 098	11 242	14 003	15 700	19 299	19 189	19 298	19 848
Daň silniční	4 335	4 147	3 930	4 321	4 565	4 373	5 226	5 587	5 283	5 512	5 738	5 509	5 191	5 428	5 915	6 002	4 795	5 100	5 187
Daň dědičná	13	55	91	97	116	146	148	122	112	86	100	100	103	124	109	115	88	87	78
Daň darovací	156	389	357	296	350	427	405	413	475	601	648	818	510	604	692	345	162	138	4 279
Daň z převodu nemovitosti	616	1 645	2 768	3 464	4 488	5 677	6 271	5 439	5 834	7 171	8 025	9 461	7 494	7 788	9 774	9 950	7 809	7 453	7 362
Ost. příjmy, odvody, pok. a popl.	4 040	5 312	5 072	4 694	4 858	5 094	4 597	4 455	4 466	5 147	4 923	5 099	5 252	4 977	4 250	4 281	3 784	3 487	3 109
DPFO - podnikatelů	3 486	14 240	14 815	15 843	15 880	16 530	17 103	16 546	18 796	21 901	22 131	24 040	26 583	17 854	17 003	17 749	5 565	7 987	2 939
DPFO ze záv. činnosti	24 781	35 039	45 126	54 102	60 642	65 039	66 881	72 749	78 530	86 591	94 653	102 627	110 662	111 633	126 388	115 180	111 042	111 842	119 373
Daň z nemovitostí	3 434	3 658	3 778	3 991	3 938	4 138	4 271	4 469	4 535	4 576	4 840	4 948	4 987	5 017	5 123	5 195	6 361	8 747	8 568
C E L K E M	190 355	220 573	243 423	267 127	275 950	297 727	318 661	329 922	363 902	394 286	423 517	455 547	517 870	514 079	577 014	606 896	522 950	548 432	555 449

Zdroj: Daňová statistika [online]⁵⁸

Ukazatel dokládající význam daně z přidané hodnoty na celkovém inkasu vybraných daní je zachycen v tabulce 2. Jak je z tabulky patrné, podíl DPH se od roku 1993 ve srovnání se všemi ostatními daněmi neustále zvyšuje.

Další složkou nepřímých daní jsou daně spotřební. Jejich inkaso zobrazuje tabulka 3, která zachycuje výnos spotřebních a energetických daní od roku 2007 do roku 2011. Mezi spotřební daně se řadí daň z minerálních olejů, tabáku, lihu, piva, vína, elektřiny, zemního plynu a pevných paliv.

⁵⁸ Údaje z výběru daní [online]. MFČR, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>

Tabulka 3: Výnos daní spotřebních a energetických (v mld. Kč)

Druh spotřební daně	2007	2008	2009	2010	2011
Minerální oleje	80,8	82,1	79,5	81,4	80,9
Tabák	47,0	37,5	37,7	42,5	45,0
Lih	7,1	7,1	7,0	6,5	6,8
Pivo	3,7	3,6	3,4	4,3	4,5
Víno	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Elektřina	0,0	1,0	1,4	1,4	1,4
Zemní plyn	0,0	1,0	1,3	1,3	1,3
Pevná paliva	0,0	0,4	0,5	0,5	0,5
Celkem	138,9	133,0	131,1	138,2	140,7

Zdroj: Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011 [online]⁵⁹

Z tabulky 3 je patrné, že nejvyšší měrou na celkové výši inkasovaných spotřebních daní se podílí ve všech letech daň z minerálních olejů. Její podíl na celkových příjmech činí ve všech letech více než 50 %.

S ukazatelem inkasa daní úzce souvisí ukazatel vývoje nedoplatků u nepřímých daní. Nedoplatkem je míněná částka daně, která není uhrazena a přitom uplynul již den její splatnosti. Součástí vykazovaných nedoplatků je také příslušenství daně, ale naopak do nedoplatků není zahrnuta daň posečkaná a daň odepsaná pro nedobytnost. Vývoj nedoplatků u daně z přidané hodnoty a spotřebních daní je zachycen v tabulce 4.

⁵⁹ *Výsledky kontrolní činnosti celní správy* [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/default.aspx>

Tabulka 4: Daňové nedoplatky k 31. 12. příslušného roku (v mil. Kč)

		2007	2008	2009	2010	2011
DPH	daňová správa	44056	45631	48019	57337	68724
	celní správa	1775	1735	1682	1461	1402
	celkem	45831	47366	49701	58798	70126
Spotřební daň	daňová správa	2568	2067	1560	1106	935
	celní správa	5585	5651	6171	6546	6458
	celkem	8153	7718	7731	7652	7393
Minerální oleje		4241	4579	4976	4813	5094
Tabák		317	271	307	647	220
Lih		735	777	870	1073	1132
Pivo		290	6	8	4	2
Víno		2	4	4	4	4
Elektrina		0	2	4	4	3
Zemní plyn		0	10	2	1	1
Pevná paliva		0	3	1	2	2

Zdroj: Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011 [online]⁶⁰

Z tabulky 4 vyplývá, že od roku 2007 došlo ke zvýšení daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty o více jak 53 %. U nedoplatků spotřebních daní došlo ve stejném časovém období k poklesu o zhruba 10 %.

Dle evidence finančních úřadů o celkové výši daňových nedoplatků k 31. prosinci 2011 dosáhl celkový dluh daňových subjektů částky 118.823 mil. Kč.⁶¹ Daňové nedoplatky a jejich vznik je ovlivňováno více faktory. Významně je ovlivňují hospodářské recese, kdy se daňové subjekty dostávají do finančních problémů a nezaplacení daně již nemusejí mít volné finanční prostředky. Takové subjekty pak žádají finanční úřady často o posečkání v tom lepším případě, nebo jsou nuceny svojí podnikatelskou činnost omezit či dokonce zastavit. Nejvyšší podíl na nedoplatcích má daň z přidané hodnoty 57,84 %, s nárůstem za posledních pět let o

⁶⁰ Výsledky kontrolní činnosti celní správy [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/default.aspx>

⁶¹ Vývoj nedoplatků ve vztahu k inkasu v letech 1993 - 2012 [online]. MFČR, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>

téměř 66 %. Spotřební daně, které spravuje od roku 2004 celní správa, mají podíl na celkových nedoplatcích 5,75 %. V pětiletém srovnání jde o snížení nedoplatků o 9,33 %. Nejvyšší pokles byl zaznamenán u spotřební daně z tabáku, a to o 427 mil. Kč. Naopak nejvyšší nárůst byl zaznamenán u spotřební daně z minerálních olejů, a to o 281 mil. Kč.⁶²

Jedním z pohledů na výkonnost správy daní je počet spravovaných daňových subjektů. Tento údaj ukazuje kvantitativní hledisko o počtu nositelů daňových povinností. Každý kdo má daňovou povinnost k určité dani, je registrovaný podle místní příslušnosti u finančního nebo celního úřadu a je mu přidělen účet ke konkrétní dani.

Tabulka 5: Počet účtů podle jednotlivých daní

	2007	2008	2009	2010	2011
DPH (daňová správa)	671709	699038	725593	741911	757549
Spotřební daně (celní správa)	20792	23454	25422	27667	30011
Minerální oleje	14889	15748	16615	17511	18403
Tabák	644	797	1111	1590	2015
Lh	2815	3225	3611	4097	4719
Pivo	255	308	363	431	498
Víno	2189	2386	2612	2806	3050
Elektřina	0	452	496	535	561
Zemní plyn	0	434	472	508	548
Pevná paliva	0	104	142	189	217
Celkem	692501	722492	751015	769578	787560

Zdroj: Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011 [online]⁶³

V tabulce 5 jsou uvedeny pouze údaje týkající se nepřímých daní (DPH a spotřební daně). Největší počet daňových účtů se vztahuje k dani z nemovitostí (4,5 mil. Kč v roce 2011) a k DPFO (3 mil. Kč v roce 2011).

⁶² Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011 [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20C4%8CR%20za%20rok%202011.pdf>

⁶³ Výsledky kontrolní činnosti celní správy [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/default.aspx>

Efektivita výběru daní a vymáhání daňových pohledávek byla v posledních letech negativně ovlivňována řadou faktorů. Rostoucí trend nedoplatků ovlivňuje v první řadě pokračující hospodářská recese. V průběhu posledních let dochází častěji u podnikatelských subjektů k druhotné platební neschopnosti, která v mnoha případech vede k omezení či ukončení podnikatelské činnosti. Dle údajů daňové správy roste počet případů vydání exekučních příkazů a následných dražebních jednání u správců daně. Zvyšuje se i počet daňových dlužníků v platební neschopnosti a v předlužení. U právnických osob se do postavení největších dlužníků stále častěji dostávají obchodní společnosti, jejichž statutární orgány tvoří tzv. nekontaktní osoby, zejména cizinci, kteří na sebe pouze formálně či za úplatu přebírají účasti v obchodních společnostech.⁶⁴

⁶⁴ *Výsledky kontrolní činnosti celní správy* [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/default.aspx>

3. Analýza vývoje legislativy daně z přidané hodnoty v ČR

Problematika daně z přidané hodnoty je velice rozsáhlou oblastí. V diplomové práci byly proto analyzovány a statisticky doloženy pouze některé vybrané zásadní otázky, které se v odborné i laické veřejnosti často diskutují. S železnou pravidelností lze sledovat komentáře a úvahy našich politických představitelů o tom, jakým způsobem se projeví zvýšení sazeb daně z přidané hodnoty na celkovém příjmu inkasované daně, jestli zvyšování sazeb této daně nezvýší daňové nedoplatky a případně jestli i rostoucí či klesající počet plátců má vliv na celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty. V rámci analýzy vývoje legislativy daně z přidané hodnoty byly zkoumány výše zmíněné oblasti. Pro analýzu a ověření autorem vybraných otázek byla zvolena v této části pouze ta část zákona, která se týká vývoje sazeb daně z přidané hodnoty od roku 2007 do roku 2011 a která je základem pro jejich zkoumání a ověření jejich platnosti. Údaje za roky 2012 a 2013 v době zpracování diplomové práce nebyly k dispozici. Tato část se věnuje analýze následujících vybraných otázek:

- 1) Ovlivňuje výše sazeb daně z přidané hodnoty výši nedoplatků na dani z přidané hodnoty?
- 2) Ovlivňuje růst účtů plátců daně z přidané hodnoty celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty?
- 3) Ovlivňuje výše sazeb daně z přidané hodnoty celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty?

3.1 Použitá metodologie a zdrojová data

Jako nejvhodnější statistickou metodu pro vyhodnocení výše zmíněných tvrzení byl vybrán t-test, kde jsou tvrzení testována na zvolené hladině významnosti $\alpha = 0,05$, která představuje významnost 95 %. Touto statistickou metodou lze ověřit, zdali vyslovená tvrzení jsou či nejsou pravdivá.⁶⁵ T-test používá pro určení pravdivosti tvrzení porovnávání středních hodnot obou výběrů dat. T-testu lze použít pouze v případě, že testované soubory dat jsou nezávislé.

⁶⁵ KRISHNAN, V., *Probability and Random Processes*. A John Wiley & Sons, New Jersey, 2006. ISBN 978-0-471-70354-9

Pro určení nezávislosti souborů dat, za které je možno testování provést, je zvolen F-test. F-test porovnává rozptyly náhodných veličin X a Y . Tímto testem je jednoznačně prokázáno, jestli jsou testované soubory dat závislé (v případě nerovnosti rozptylů) či nezávislé (v případě rovnosti rozptylů). Pokud je zjištěná závislost testovaných dat, nelze t-test použít a tvrzení lze rovnou zamítnout v neprospěch nulové hypotézy H_0 .

Zdrojová data byla získána od Celního úřadu v Děčíně. Data jsou prezentována ve Zprávě o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011. Tyto data byla ověřena pomocí internetu na stránkách Celní správy a porovnána s daty uvedenými v analýzách a statistikách prezentovaných na stránkách Ministerstva financí ČR. Bylo shledáno, že tato data jsou shodná a nebyly mezi nimi nalezeny odchylky. Proto poskytnutá data z Celního úřadu v Děčíně lze považovat za věrohodná a vybrané části z tohoto dokumentu jsou uvedeny v příloze C.

3.2 Zpracování dat

Na základě zdrojových dat byla sestavena následující tabulka 6. Údaje v ní zachycené jsou použity pro statické zhodnocení vybraných tvrzení v dalších bodech této části.

Tabulka 6: Zdrojová data pro sledované období 2007 – 2011

Období	Základní sazba DPH	Nedoplatky na DPH (mld. Kč)	Četnost účtů plátců DPH	Inkaso DPH (mld. Kč)
2007	19	45,8	671709	236,4
2008	19	47,4	699038	255,2
2009	19	49,7	725593	253,6
2010	20	58,8	741911	269,5
2011	20	70,1	757549	275,4

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 6 zobrazuje vývoj základní sazby daně z přidané hodnoty, vývoj nedoplatků na dani z přidané hodnoty, vývoj četnosti účtů plátců daně z přidané hodnoty a výši inkasované daně z přidané hodnoty. Z těchto údajů vychází následující statistické šetření.

3.3 Vliv výše sazeb daně z přidané hodnoty na výši nedoplatků na dani z přidané hodnoty

Jednou z otázek, kterou diplomová práce rozebírá, je tvrzení, jestli měnící se výše sazby daně z přidané hodnoty ovlivňuje výši nedoplatků na dani z přidané hodnoty. Toto tvrzení bylo ze statistického pohledu podrobena zkoumání, jestli na zvolené hladině významnosti α změny základní sazby ovlivňují výši nedoplatků anebo jestli naopak výše nedoplatků s výší sazeb daně z přidané hodnoty ze statistického hlediska nesouvisí.

Dle postupů statistického šetření byly určeny 2 možnosti výsledku tvrzení. H_0 pro tvrzení, že výše sazeb daně z přidané hodnoty ovlivňuje výši nedoplatků a H_1 pro výsledné tvrzení, že výše sazeb daně naopak neovlivňuje celkovou výši nedoplatků na dani z přidané hodnoty.

Prvním krokem zkoumání je otestování podmínky, zda oba soubory dat jsou na sobě nezávislé. To lze provést za pomoci porovnání rozptylů obou souborů dat. Pokud se oba rozptyly budou sobě rovnat ($\sigma_1^2 = \sigma_2^2$) pak nulovou hypotézu (H_0) nelze zamítnout a je smysluplné pokračovat v dalším zkoumání hypotézy za pomoci t-testu. K provedení prvního kroku byl použit F-test pomocí analýzy v programu Microsoft Excel 2007. Výsledek výpočtu je zobrazen v tabulce 7.

Tabulka 7: Výpočet F-testu (program Microsoft Excel 2007)

F-Test Two-Sample for Variances

	<i>Základní sazba</i>	<i>Výše nedoplatků</i>
Mean	19,4	54,36
Variance	0,3	102,723
Observations	5	5
Df	4	4
F	0,002920475	
P(F<=f) one-tail	0,000025389	
F Critical one-tail	0,156537812	

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je z výpočtu zřejmé, vypočtená hodnota F je menší než kritická hodnota F a proto nelze nulovou hypotézu H_0 zamítnout. Rozptyly obou výběrů se tedy rovnají a lze přikročit k t-testu.

V druhém kroku byl proveden t-test, ve kterém bylo testováno, jestli se sobě rovnají i střední hodnoty ($\mu_1 = \mu_2$). Pokud se střední hodnoty sobě rovnat budou, potom nelze hypotézu H_0 zamítnout a výsledkem testování tvrzení by bylo zjištění, že výše sazeb daně z přidané hodnoty ovlivňuje výši nedoplatků na dani z přidané hodnoty. V tabulce 8 je zachycen výpočet vytvořený pomocí použitého programu Microsoft Excel 2007.

Tabulka 8: Výpočet t-testu (program Microsoft Excel 2007)

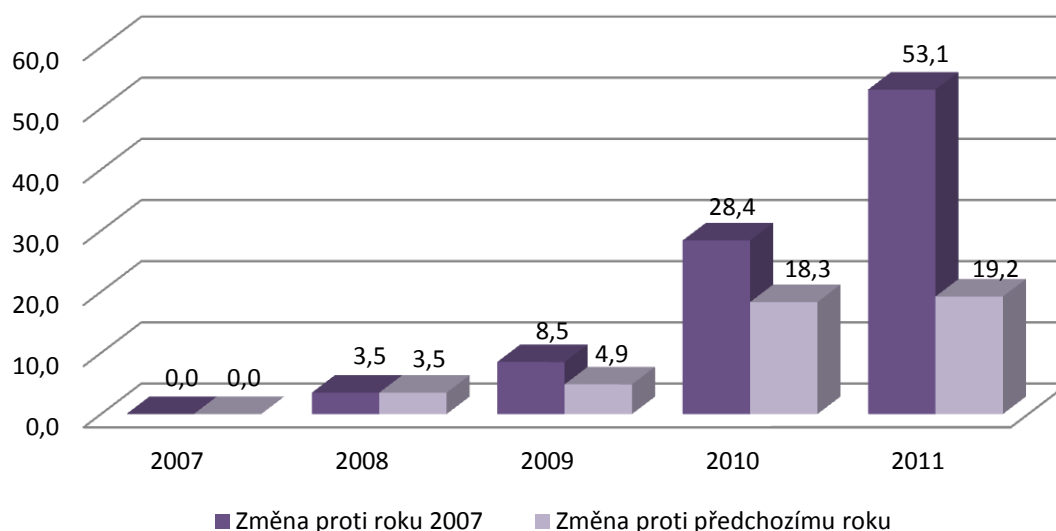
t-Test: Two-Sample Assuming Equal Variances

	<i>Základní sazba</i>	<i>Výše nedoplatků</i>
Mean	19,4	54,36
Variance	0,3	102,723
Observations	5	5
Pooled Variance	51,5115	
Hypothesized Mean Difference	0	
df	8	
t Stat	-7,701748453	
P(T<=t) one-tail	0,000028672	
t Critical one-tail	1,859548033	
P(T<=t) two-tail	0,000057344	
t Critical two-tail	2,306004133	

Zdroj: Vlastní zpracování

Porovnáním hodnoty „P(T<=) one-tail“, se zvolenou hladinou významnosti α bylo zjištěno, že $0,000028672 < 0,05$. To znamená, že se střední hodnoty sobě nerovnjají a proto nulovou hypotézu H_0 lze v druhém kroku zamítnout. Dle provedeného statistického testu výše sazeb daně z přidané hodnoty neovlivňuje ze statistického hlediska výši nedoplatků na dani z přidané hodnoty.

Před statistickým šetřením se při pohledu na zdrojová data dalo předpokládat, že zde závislost prokázána bude. Důvodem tohoto předpokladu je zaznamenané skokové navýšení v roce 2010, kdy při změně základní sazby o 1 procentní bod vyvolalo zvýšení nedoplatku na dani z přidané hodnoty o 18,3 %. Za pomoci statistického šetření bylo toto tvrzení zamítnuto. Relativní vývoj nedoplatků na dani z přidané hodnoty je zachycen na obrázku 4.



Obrázek 4: Vývoj nedoplatků na dani z přidané hodnoty v letech 2007 – 2011 (v %)

Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek zachycuje změny proti výchozímu roku 2007 a zároveň změny proti bezprostředně předchozímu roku. Na obrázku je zřetelně zaznamenáno, jak se vyvíjel přírůstek nedoplatků na dani z přidané hodnoty za sledované období oproti výchozímu roku 2007 a vůči bezprostředně předcházejícímu roku. V roce 2008 byl zaznamenán nárůst o 3,5 %, v roce 2009 4,9 %, v roce 2010 dochází k prvnímu skokovému zvýšení o 18,3 % a nakonec v roce 2011 lze vyčíst nárůst dokonce ve výši 19,2 %. Celkově došlo ve srovnání s rokem 2007 ke zvýšení nedoplatku na dani z přidané hodnoty o více jak 53 %. Což lze považovat za velmi významné navýšení. Zdrojová data použitá pro výpočet procentních změn lze naléznout v příloze D.

Pravděpodobnější příčinu skokových změn v letech 2010 a 2011 lze dohledat v komentářích celní správy za sledované roky.⁶⁶ Jako nejvýznamnější důvod se zde logicky nabízí nástup hospodářské recese v roce 2009, který se setrvačností projevil právě v letech 2010 a 2011. Díky hospodářské recesi poklesl celkový výkon české ekonomiky, firmy začaly čelit

⁶⁶ *Výroční zprávy Celní správy* [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-07-5]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

nedostatku zakázek a byly nuceny provést velký počet restrukturalizačních změn. Mnoho firem také bylo nuceno ukončit svojí podnikatelskou činnost. To je doloženo ve zprávě Celního úřadu v roce 2010. Došlo k zvýšení počtu podaných daňových přiznání podávaných v souvislosti se zahájením insolvenčního řízení. Současně lze ve výroční zprávě Celního úřadu v roce 2011 sledovat růst počtu žádostí o povolení posečkání s placením daně nebo možnost jejího zaplacení ve splátkách.

3.4 Vliv počtu účtů plátců daně z přidané hodnoty na celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty

Druhé zkoumané tvrzení, kterým se zabývá diplomová práce, je vliv počtu účtů plátců daně z přidané hodnoty na výši inkasované daně z přidané hodnoty. V poslední době vláda podniká kroky s cílem rozšířit řady registrovaných plátců daně z přidané hodnoty. Jejich snahu lze doložit změnou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty účinného od 1. ledna 2016. V § 6 výše zmíněného zákona se hranice obratu totiž sníží z 1 mil. Kč na 750 tis. Kč. To vyvolá registraci dalších podnikatelských subjektů. Před zahájením statistické analýzy lze ze zdrojových dat opravdu usuzovat, že vliv počtu účtů plátců daně bude ovlivňovat celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty. K tomuto závěru nasvědčují prezentovaná data, kde je v obou ukazatelích zaznamenán každoroční nárůst.

Toto tvrzení bylo ze statistického pohledu podrobena zkoumání, jestli na zvolené hladině významnosti α změny četnosti účtů plátců daně z přidané hodnoty ovlivňují výši inkasované daně anebo jestli naopak změny četnosti účtů plátců s výši inkasované daně z přidané hodnoty ze statistického hlediska nesouvisí. Dle postupů statistického šetření byly určeny dvě možnosti výsledku tvrzení. H_0 pro tvrzení, že četnost účtů plátců daně z přidané hodnoty ovlivňuje výši inkasované daně a H_1 pro výsledné tvrzení, že četnost účtů daně naopak neovlivňuje celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty. Zdrojová data jsou uvedeny v tabulce 6.

V prvním kroku zkoumání byla otestována podmínka, jestli oba soubory dat jsou na sobě nezávislé. To bylo provedeno za pomoci porovnání rozptylů obou souborů dat. Pokud by se oba rozptyly sobě rovnaly ($\sigma_1^2 = \sigma_2^2$) pak nulovou hypotézu (H_0) nelze zamítnout a je

smysluplné pokračovat ve zkoumání hypotézy za pomoci t-testu dále. K provedení tohoto kroku byl použit F-test za pomoci programu Microsoft Excel 2007. Výsledek výpočtu je zobrazen v tabulce 9.

Tabulka 9: Výpočet F-testu (program Microsoft Excel 2007)

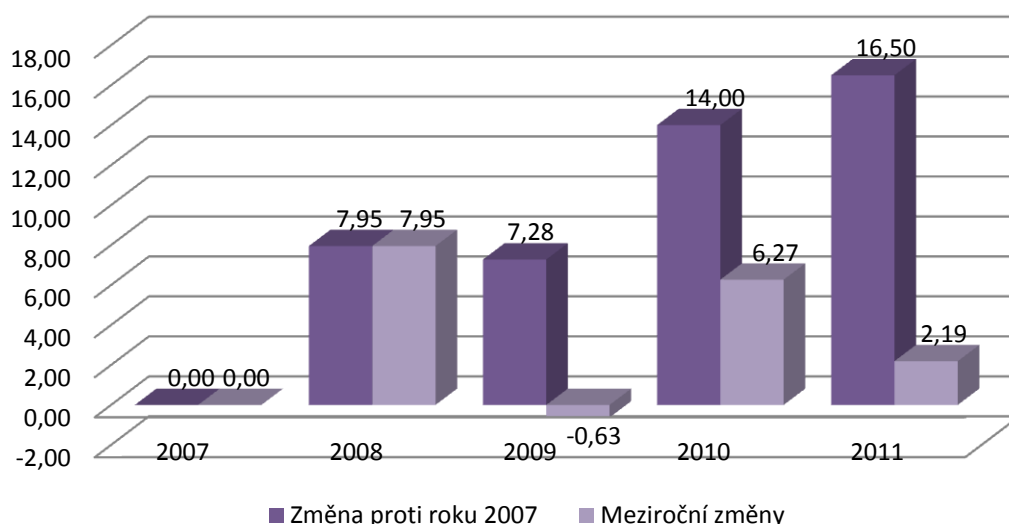
F-Test Two-Sample for Variances

	<i>Četnost účtů</i>	<i>Inkasovaná daň (mld. Kč)</i>
Mean	719160	258,02
Variance	1172299774	232,192
Observations	5	5
Df	4	4
F	5048837,919	
P(F<=f) one-tail	0,0000000000000118	
F Critical one-tail	6,388232909	

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je z výpočtu zřejmé, vypočtená hodnota F je větší než kritická hodnota F a proto lze nulovou hypotézu H_0 rovnou zamítnout a ke zhodnocení hypotézy již není zapotřebí provádět t-test. Rozptyly obou výběrů se tedy sobě nerovnají. Dle provedeného testu bylo ze statistického hlediska vyvráceno tvrzení, že četnost účtů plátců daně z přidané hodnoty ovlivňuje výši inkasované daně z přidané hodnoty. Jak bylo statistickým šetřením prokázáno, původně přepokládaný výsledek závislosti obou souborů dat se nepotvrdil.

Na obrázku 5 je zachycen a blíže popsán vývoj výše inkasa. Tento obrázek je doplněn o komentáře popisující příčiny meziročních výkyvů dle výročních zpráv o činnosti daňové a celní správy. Lze na něm pozorovat meziroční a celkový růst ve sledovaném období s výjimkou roku 2009.



Obrázek 5: Vývoj inkasa DPH a jeho relativních změn v letech 2007 – 2011 (%)

Zdroj: Vlastní zpracování

Na obrázku 5 je nejzásadnější rozdíl zachycen v roce 2009, kdy klesla inkasovaná daň z přidané hodnoty jak proti roku bezprostředně předcházejícímu, tak i proti výchozímu roku 2007. Příčiny poklesu inkasa v roce 2009 lze opět nalézt v ekonomické recesi, která zasáhla ČR. Ve statistických údajích roku 2009 byl nalezen výrazný pokles jak v celkové vlastní daňové povinnosti, tak ve vykázaných nadměrných odpočtech. Ve výroční zprávě o činnosti daňové a celní správy za rok 2009 je zmíněno, že na výši inkasa daně z přidané hodnoty se v tomto roce negativně projevila i možnost odpočtu daně při pořízení osobního automobilu od 1. dubna 2009.⁶⁷ Novelou zákona byl zrušen zákaz odpočtu daně při pořízení osobního automobilu, u jeho technického zhodnocení, přestavby motorového vozidla na osobní automobil a bylo zavedeno osvobození od daně při dodání osobního automobilu, při jehož pořízení plátce daně neměl nárok na odpočet daně.

⁶⁷ Výroční zprávy Celní správy [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-07-05]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

3.5 Výše sazeb daně z přidané hodnoty a jejich vliv na celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty

Závěrečné tvrzení, které je podrobno statistické analýze, je pravděpodobně nejvíce diskutované na všech úrovních společnosti. Tímto tvrzením je otázka, jestli výše sazeb daně z přidané hodnoty ovlivňuje výši inkasované daně z přidané hodnoty. Na první pohled se lze domnívat, že zde musí platit jednoznačně závislost a že právě úprava výše sazeb daně z přidané hodnoty bude mít na celkovou výši inkasované daně ten nejpodstatnější vliv. Avšak při pohledu na zdrojová data lze usuzovat, že výsledek statistického zkoumání nemusí plně podpořit domněnku závislosti.

Tvrzení bylo ze statistického pohledu podrobno zkoumání, jestli na zvolené hladině významnosti α změny výše sazby daně z přidané hodnoty ovlivňují výši inkasované daně anebo jestli naopak změny výše sazby s výší inkasované daně z přidané hodnoty ze statistického hlediska nesouvisí. Dle postupů statistického šetření byly určeny 2 možnosti výsledku tvrzení. H_0 pro tvrzení, že výše sazeb daně z přidané hodnoty ovlivňuje výši inkasované daně a H_1 pro výsledné tvrzení, že výše sazeb daně naopak neovlivňuje celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty. Zdrojová data lze opět nalézt v tabulce 6.

Nejprve byla otestována podmínka, že oba soubory dat jsou na sobě nezávislé. To bylo provedeno za pomoci porovnání rozptylů obou souborů dat. Pokud by se oba rozptyly sobě rovnaly ($\sigma_1^2 = \sigma_2^2$) pak nulovou hypotézu (H_0) nelze zamítnout a je smysluplné pokračovat ve zkoumání hypotézy za pomoci t-testu dále. K provedení tohoto kroku byl použit F-test za pomoci programu Microsoft Excel 2007. Výsledek výpočtu je zobrazen v tabulce 10.

Tabulka 10: Výpočet *F*-testu (program Microsoft Excel 2007)

F-Test Two-Sample for Variances

	<i>Základní sazba</i>	<i>Inkasovaná daň (mld. Kč)</i>
Mean	19,4	258,02
Variance	0,3	232,192
Observations	5	5
df	4	4
F	0,001292034	
P(F<=f) one-tail	0,000004991	
F Critical one-tail	0,156537812	

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je z výpočtu zřejmé, vypočtená hodnota *F* je menší než kritická hodnota *F* a proto nelze nulovou hypotézu H_0 v prvním kroku zamítnout. Rozptyly obou výběrů se tedy rovnají a lze přikročit k *t*-testu.

V druhém kroku byl proveden *t*-test, ve kterém se testuje, jestli se sobě rovnají i střední hodnoty ($\mu_1 = \mu_2$). Pokud se střední hodnoty sobě rovnat budou, potom nelze hypotézu H_0 zamítnout a výsledkem testování hypotézy by bylo zjištění, že změny výše sazeb daně z přidané hodnoty ovlivňují výši inkasované daně z přidané hodnoty. Provedení výpočtu za pomoci programu Microsoft Excel 2007 je doloženo v tabulce 11.

Tabulka 11: Výpočet *t*-testu v (program Microsoft Excel 2007)

t-test: Two-Sample Assuming Unequal Variances

	<i>Základní sazba</i>	<i>Inkasovaná daň (mld. Kč)</i>
Mean	19,4	258,02
Variance	0,3	232,192
Observations	5	5
Hypothesized Mean Difference	0	
df	4	
t Stat	-34,99353663	
P(T<=t) one-tail	0,0000019898	
t Critical one-tail	2,131846782	
P(T<=t) two-tail	0,0000039796	
t Critical two-tail	2,776445105	

Zdroj: Vlastní zpracování

Porovnáním hodnoty „P(T<=) one-tail“, se zvolenou hladinou významnosti α bylo zjištěno, že $0,0000019898 < 0,05$. To znamená, že se střední hodnoty sobě nerovnjají a proto nulovou hypotézu H_0 lze v druhém kroku zamítnout. Dle provedeného testu výše sazeb daně z přidané hodnoty neovlivňuje ze statistického hlediska celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty.

Tato statistická analýza tedy jednoznačně vyvrátila tvrzení, že by zvyšování sazeb daně z přidané hodnoty mělo zásadní vliv na celkovou výši inkasované daně. Existují zde i zásadnější faktory, které výši inkasované daně z přidané hodnoty ovlivňují podstatněji, než jsou pouhé změny sazeb. Na výši inkasované daně z přidané hodnoty výrazněji působí současné podnikatelské prostředí. Vláda má své nástroje, kterými může podnikatelské prostředí ovlivnit a podpořit podnikatelské subjekty ve své činnosti, aby mohli svojí produkci a služby rozšiřovat a zvyšovat tak objemy svých prodejů, ze kterých se daň z přidané hodnoty odvádí. Mezi takové nástroje lze dle autora mínění řadit investiční pobídky, subvence, srozumitelné zákony, zjednodušení potřebné administrativy, kterou musí podnikatelské subjekty vůči státním institucím vykonávat a případně větší podpora firem při snaze své produkty vyvážet do nových zemí.

Dalším faktorem, který může výši inkasované daně z přidané hodnoty ovlivnit je zdokonalení kontrolní činnosti podnikatelských subjektů, které mají povinnost podávat pravidelná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty. V tomto ohledu se dle mínění autora dělají kroky, které celý proces kontroly vylepšují. Vláda se snaží zjednodušit daňové zákony upravující výběr daní, komunikace mezi plátcí a úřady probíhá elektronicky a v rámci mezinárodní spolupráce se pro oblast daně z přidané hodnoty používá systému VIES (VAT Exchange Information System). Tento systém umožňuje elektronickou výměnu informací a jeho úkolem je zamezit daňovým únikům a podvodům v prostoru jednotného vnitřního trhu Evropské unie.

Podstatným faktorem, který přímo ovlivňuje výši vybrané daně z přidané hodnoty, je vykonávaná kontrolní činnost. Finanční úřady, jako správci daně, ověřují správnost plnění daňových povinností, tvrzení daňových subjektů a další podstatné skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně. V případě pochybností správce daně vyzývá vždy daňový subjekt k jejich odstranění. Mezi nejčastější důvody zahájení řízení k odstranění pochybností patří neúplné či nesprávně vykázané údaje na daňovém tvrzení. Pro statistiku počtu řízení k odstranění pochybností byla vytvořena tabulka 12 za období 2009 až 2011. Informace z let 2007 – 2008 nejsou na stránkách Ministerstva financí ČR k dispozici a v celních zprávách z výše jmenovaných let nejsou obsaženy.

Tabulka 12: Vývoj postupů k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty v letech 2009 – 2011

Období	Počet řízení			Změny v důsledku odstranění pochybností (mil. Kč)	
	<i>Ukončených</i>	<i>Ukončených s rozdílem</i>	<i>Podíl ukončených s rozdílem v %</i>	<i>Daňová povinnost</i>	<i>Nadměrný odpočet</i>
2009	20724	7896	38,1	3391	1188
2010	20434	8290	40,6	5355	2159
2011	14864	6779	45,6	6968	2142

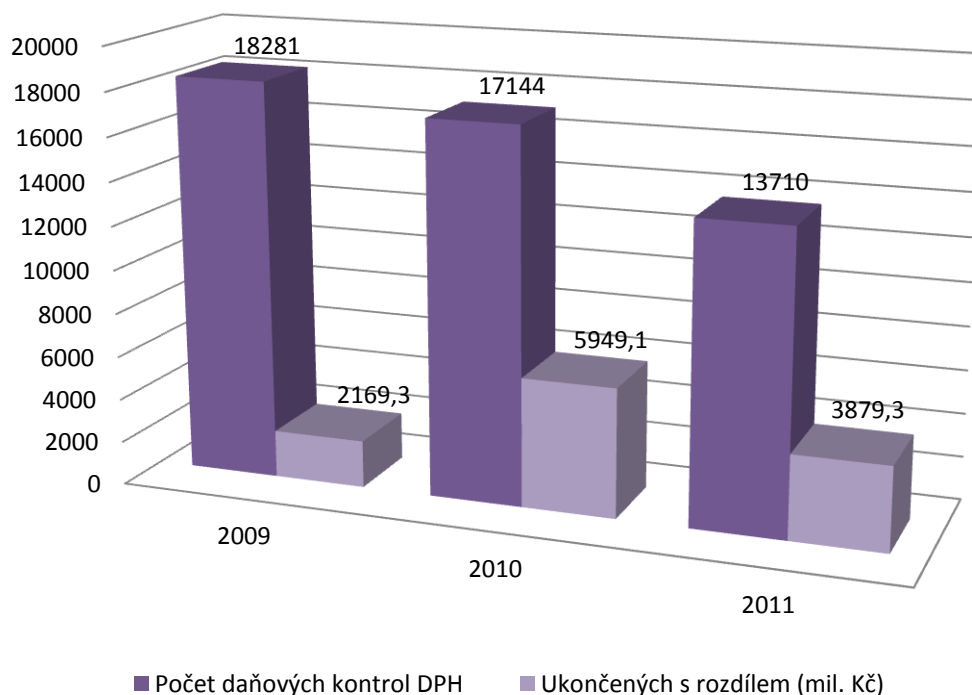
Zdroj: Vlastní zpracování na základě výročních zpráv 2009 - 2011

Tabulka 12 zachycuje statistické údaje od roku 2009. Lze z ní vyčíst počet ukončených řízení k odstranění pochybností, počet ukončených řízení, kde byl nalezen rozdíl, a daňové tvrzení

muselo být upraveno, ve čtvrtém sloupci je doměřená daňová povinnost a v pátém je neoprávněně uplatněný či již čerpaný nadměrný odpočet. Z této tabulky plyne zásadní zjištění, že ve sledovaném období daňová správa státu ušetřila celkem téměř 5,5 mld. Kč na neoprávněně uplatněných nadměrných odpočtech a daňovým subjektům předepsala 15,7 mld. Kč k daňovým povinnostem. Přepočtem vzájemného podílu ukončených řízení a ukončených řízení s rozdílem bylo zjištěno, že v roce 2009 činil podíl ukončených řízení s rozdílem 38,1 %, v roce 2010 vzrostl podíl na 40,6 % a v roce 2011 byl podíl 45,6 %. Tyto hodnoty jsou zachyceny ve třetím sloupci zmiňované tabulky. Současně lze pozorovat klesající trend ukončených řízení obecně. Markantní rozdíl poklesu ukončených řízení je vidět v roce 2011, kdy byl zaznamenán pokles o 5.570 ukončených řízení, což představuje pokles o 27,3 %. U neoprávněně uplatněného nadměrného odpočtu se trend v posledních 2 letech ustálil na zhruba 2,1 mld. Kč. Rozdílný trend lze vypožorovat u doměřené daňové povinnosti. Zde se od roku 2009 počet více jak zdvojnásobil. Příčinu tohoto růstu zapříčinila efektivnější činnost správců daně, jež je doložena ve správách o činnosti daňové a celní správy České republiky za jednotlivé roky.⁶⁸

Druhou kontrolní činností, kterou finanční úřady vykonávají v oblasti správy daně z přidané hodnoty, je vlastní daňová kontrola. Ta se zabývá kontrolou plnění daňových povinností daňových subjektů nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daňové povinnosti. Daňovou kontrolu provádí správce daně, ve srovnání s výzvou k odstranění pochybností, u daňového subjektu. Statistika počtů ukončených provedených kontrol daně z přidané hodnoty je doložena v obrázku 6.

⁶⁸ *Výroční zprávy Celní správy* [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-07-05]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>



Obrázek 6: Počet daňových kontrol u daně z přidané hodnoty v letech 2009 – 2011

Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 6 zobrazuje, kolik daňových kontrol provedla daňová správa v oblasti daně z přidané hodnoty ve sledovaném období a jakou celkovou částku doměřila daňovým subjektům při zjištěných nedostatcích. Od výchozího roku 2009 počet kontrol daně z přidané hodnoty klesl o 4571, což představuje pokles o 25 %. Dle zjištěných informací byl pokles zapříčiněn zejména vyšší náročností prováděných kontrol. Kontrolované subjekty se snaží více navrhovat účelové důkazní prostředky, které celou kontrolní činnost daňové správy prodlužují. Zároveň správa uvádí, že dalším důvodem k poklesu počtu daňových kontrol je i zavádění nových postupů, které si vyžadují zaškolení. Lze souhlasit i s tvrzením, že se kontroly stávají náročnější na odbornost pracovníků provádějících daňovou kontrolu.⁶⁹ Mnoho kontrolovaných

⁶⁹ Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011 [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-07-05]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDsl%20edc%C3%ADch%20%C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20%C4%8CR%20za%20rok%202011.pdf>

subjektů využívá totiž daňové a jiné odborné poradce, kteří mají často nad pověřenými osobami daňové správy vědomostní a informační náskok. Autor se domnívá, že by daňová správa mohla svojí pozornost ještě více zaměřit na ty podnikatelské subjekty, které přelévají finanční prostředky do zahraničí a to zejména do daňových rájů. Zde je skryt velký potenciál, pro získání významných prostředků do státního rozpočtu. Obrázek 6 také zachycuje vývoj doměřené daňové povinnosti za sledované období. Porovnáním podílů počtu daňových kontrol na dani z přidané hodnoty s celkovým počtem daňových kontrol na dani z přidané hodnoty lze vyvodit skutečnost, že nejvyšší úspěšnost daňových kontrol byla zaznamenána v roce 2010, kdy na doložený počet daňových kontrolu připadalo téměř 35 % případů, kdy byla daň z přidané hodnoty doměřena. V roce 2009 to bylo zhruba ve 12 % případů a v roce 2011 ve 28 %.

Pokud je výsledkem kontrolní činnosti podezření, že byl spáchán trestný čin krácení daně, poplatku nebo povinné platby dle ustanovení § 240, případně že došlo k neodvedení daně dle ustanovení § 241 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, je daňová správa povinna předat celou záležitost orgánům činným v trestním řízení.

4. Studie vybraných změn v zákoně o DPH a jejich vliv na podnikatelské subjekty

Komentáře k úpravám zákona o dani z přidané hodnoty jsou s železnou pravidelností k nalezení v odborných časopisech, publikacích a internetových diskuzích každý rok. Změny v tomto zákoně se mnohdy dotýkají nejenom podnikatelských subjektů, ale celé společnosti. Je tedy důležité tyto změny registrovat a na jejich účinky se připravit. Pro zpracování této části byla provedena podrobná analýza vývoje a dopadu na podnikatelské subjekty zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Čtvrtá část je zaměřena na vybrané významné změny v zákoně o dani z přidané hodnoty platné pro roky 2012 a 2013, které se zásadněji dotýkají podnikatelských subjektů. Cílem je nastínit a názorně ukázat důsledky těchto změn, kterým se plátcí daně museli přizpůsobit.

4.1 Plátcí

Od 1. ledna 2013 došlo ke změně v ustanovení a od tohoto roku se plátce stává osobou povinnou k dani o měsíc dříve, než tomu bylo doposud. Do konce roku 2012 se osoba povinná k dani stávala plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíce, ve kterém byl překročený stanovený obrát. Od 1. ledna se tato doba zkrátila o zmiňovaný měsíc a osoba povinná k dani se stává plátcem již od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, v němž byl překročený stanovený obrát. Významnou změnou, která vejde v účinnost 1. ledna 2016, je změna v obratu za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsících. V současné době je tento obrát ve výši 1 mil. Kč a vztahuje se na všechny podnikatelské subjekty, které tohoto obratu dosahují, s výjimkou osob, která uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Od roku 2016 dojde ke snížení tohoto minimálního obratu na 750 tis. Kč.⁷⁰ Důsledkem této úpravy vznikne pro větší počet podnikatelských subjektů povinnost registrace a tím se zvýší administrativní náklady na vedení potřebné agendy ke správnému zjišťování údajů potřebných pro podávání

⁷⁰ *Zákon o dani z přidané hodnoty* [online]. Business.Center.cz, [vid. 2013-05-16]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/cast1h2d1.aspx>

pravidelných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty. Od snížení hranice k povinné registraci si stát slibuje zvýšení příjmů do státního rozpočtu. Tato změna by se dle statistik Generálního finančního ředitelství měla dotknout zhruba 16 tis. podnikatelských subjektů.⁷¹

4.2 Sazby daně u zdanitelného plnění

Ustanovení, které upravuje sazby daně u zdanitelného plnění, bylo od 1. ledna 2013 opětovně změněno. Výše základní sazby a snížené sazby vzrostla o 1 procentní bod. Zvýšení sazeb by mělo být pouze dočasné a dle zákona o dani z přidané hodnoty by od 1. ledna 2014 mělo dojít k sjednocení sazeb na jednotnou výši 17,5 %. Lze se domnívat, že vláda tento krok ještě o nějakou dobu oddálí. Důsledky této úpravy na podnikatelské subjekty, které jsou registrovaní plátcí daně, nelze jednoznačně určit. Vážnější důsledky lze očekávat u menších podnikatelských subjektů, které nejsou plátcí daně z přidané hodnoty. Těm často nezbude jiná alternativa, než zvýšení sazeb promítnout do svých cen a jejich konkurenceschopnost se tím sníží. Zvýšení sazeb se případně může projevit i ve snížení obchodní marže takového podnikatele, které nelze považovat za pozitivní efekt.

4.3 Zveřejnění údajů z registru plátců a identifikovaných osob

Nově lze od 1. ledna 2013 nalézt v ustanovení § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jaké informace z registru plátců a identifikovaných osob správce daně zveřejní pro dálkový přístup. Jednak je možno nalézt informaci o daňovém identifikačním čísle plátce či identifikačním čísle, název obchodní firmy nebo jméno a příjmení fyzické osoby podnikatele, informace o sídle plátce nebo identifikované osoby a číslo účtu určeného v přihlášce k registraci plátce ke zveřejnění nebo údaj, že takové číslo účtu nebylo určeno. Důležitá povinnost, která vyplynula z tohoto nového ustanovení pro každého již registrovaného plátce daně, je správci daně podat informaci, které bankovní účty může

⁷¹ *Daňová reforma v praxi, tisíce podnikatelů se stanou plátcí DPH* [online]. Podnikatel.cz, [vid. 2013-05-16]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/registrace-k-dani-z-pridane-hodnoty-2013/>

správce daně zveřejnit a to do 28. února 2013. Pokud registrovaný plátce tuto informaci neposkytne, správce daně pak zveřejní všechny bankovní účty daňového subjektu, který vede ve svém registru. Bankovní účty lze od 1. dubna 2013 ověřovat v databázi Registr plátců DPH.⁷² Konkrétní příklad výpisu jednoho registrovaného daňového subjektu je uveden na obrázku 7.

Údaje o registrovaném subjektu

DIČ:	CZ46709410	Právnícká osoba
Obchodní firma / název:	Johnson Controls Autobaterie spol. s r.o.	
Sídlo:	Dubická 958 DUBICE 470 01 ČESKÁ LÍPA 1	

Specializovaný finanční úřad, Nábř. Kpt. Jaroše 1000/7, PRAHA 7, tel.: 220 361 111
Údaje zobrazeny dne 05.07.2013

Údaje o nespolehlivém plátcí DPH

Nespolehlivý plátce: NE

Bankovní účty určené ke zveřejnění

Upozornění: Ručení podle § 109 odst. 2. písm. c) zákona o DPH v případě úhrady na jiný než zveřejněný účet poskytovatele zdanitelného plnění se neuplatní do 30.9.2013 (informace Generálního finančního ředitelství ze dne 29.3.2013 zveřejněná na adrese http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2013_Informace_GFR_ruceni.pdf.)

	Datum zveřejnění	Datum ukončení zveřejnění
2106869061/2700	01.04.2013	

Údaje o registraci k DPH

Typ registrace	Registrace platná od:	Registrace platná do:
Plátce	01.01.1993	

Obrázek 7: Výpis o registrovaném subjektu *Johnson Controls Autobaterie spol. s r.o.*

Zdroj: Výpis z registru plátců DPH [online].⁷³

⁷² Registr plátců DPH [online]. MFČR, [vid. 2013-05-16]. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2

⁷³ Registr plátců DPH [online]. MFČR, [vid. 2013-05-16]. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/adisc/DphReg?ZPRAC=RDPHI1&id=1&počet=2&fu=&dic=46709410&OK=++Hledej++&fu=&dic=&send_time=1373029412913&send_time_hash=c5ceb74bcc790656b05308fae4fbedb2

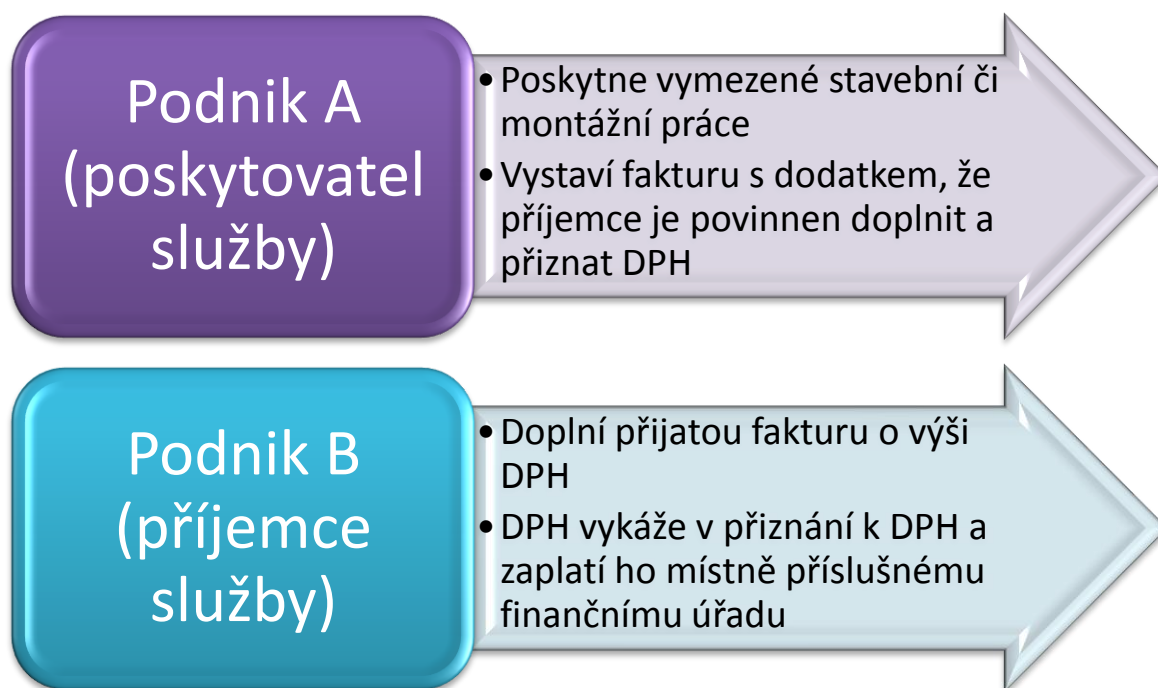
Na obrázku 7 jsou zmiňované všechny náležitosti a zároveň je zde navíc i údaj, jestli hledaný registrovaný plátcce daně je či není nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty. Celkově má toto ustanovení napomoci zprůhlednění podnikatelského prostředí a podnikatelský subjekt dostává tak další možnost prověřit si své obchodní partnery.

4.4 Přenesení daňové povinnosti

Jednou z nejzásadnějších změn v uplynulých dvou letech byly změny v ustanovení § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ustanovení nabylo účinnosti 1. ledna 2012. Touto změnou v zákoně zamýšlela vláda podpořit především stavební sektor, který v době hospodářské krize v ČR prochází nelehkým obdobím, kdy firmám klesají zakázky. Opatření mělo vybraným subjektům pomoci k vylepšení jejich cash flow a firmám působícím v této oblasti pomoci v čase hospodářské recese. Jedná se o specifický způsob uplatňování daně z přidané hodnoty, kdy za uskutečněné zdanitelné plnění odpovídá příjemce plnění. Dopad tohoto kroku na celkovou inkasovanou daň zde není jednoznačný, ale ve zprávě o výsledcích daňové a celní činnosti je tento krok hodnocen kladně.⁷⁴

Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění (plátcce, který zdanitelné plnění uskutečnil), v režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění. V rámci tohoto režimu má tedy povinnost přiznat a zaplatit daň plátcce, pro kterého bylo zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno. Plátcce, který dotčené zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví daňový doklad, kde oproti běžnému daňovému dokladu neuvede výši daně z přidané hodnoty. Namísto toho uvede sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátcce, pro kterého bylo plnění uskutečněno.

⁷⁴ *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011* [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-07-05]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20C4%8CR%20za%20rok%202011.pdf>

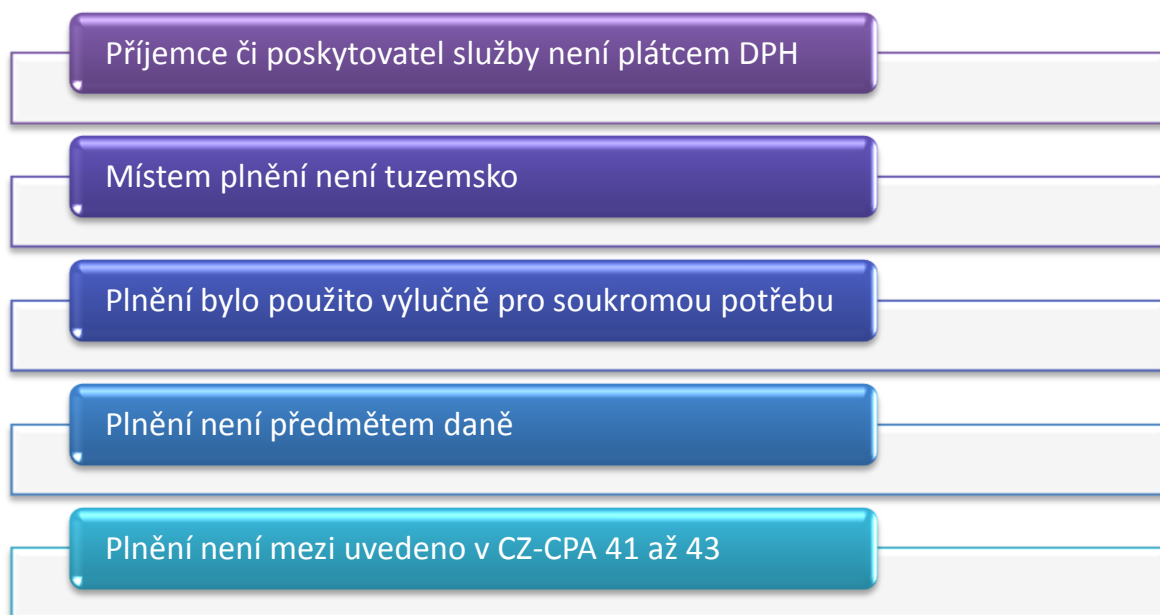


Obrázek 8: Základní model povinností k přenesené daňové povinnosti

Zdroj: Vlastní zpracování

Na obrázku 8 je tento základní princip zachycen graficky a popisuje základní povinnosti, které vznikají při použití přenesené daňové povinnosti oběma subjektům.

Režim přenesení daňové povinnosti se uplatňuje pouze mezi plátcí DPH a plátce je povinen použít uvedený režim při poskytnutí vymezených stavebních nebo montážních prací s místem plnění v tuzemsku jinému plátcí pro jeho ekonomickou činnost. Současně logicky platí, že v takovém případě má povinnost použít daný režim i příjemce plnění.



Obrázek 9: Situace neumožňující použití režimu přenesení daňové povinnosti

Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 9 popisuje situace, kdy režimu přenesení daňové povinnosti nelze použít. Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije, pokud plátce poskytuje stavební nebo montážní práce příjemci plnění, který není plátcem DPH a samozřejmě i v případě, pokud neplátce poskytuje takové práce plátcovi. Jestliže příjemce plnění pořizuje přijaté zdanitelné plnění výlučně pro soukromou potřebu, nebo výlučně pro plnění, které není předmětem daně, není v postavení osoby povinné k dani a v tom případě se neuplatní režim přenesení daňové povinnosti. To znamená, že plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, uplatní daň na výstupu, daň přizná a zaplatí (běžný mechanismus). Obdobně se neuplatní režim přenesení daňové povinnosti, pokud například obec pořizuje plnění pro potřeby související výlučně s její činností při výkonu veřejné správy, při níž se nepovažuje za osobu povinnou k dani dle § 5 odst. 3 zákona o DPH. Pokud je plnění třeba i jen z části přijímáno pro více účelů, například pro soukromou potřebu plátce a pro jeho ekonomickou činnost nebo pro smíšené účely veřejnoprávních a neziskových subjektů, přičemž část je pro účely, kdy příjemce vystupuje jako osoba povinná k dani, půjde o plnění podléhající celkově režimu přenesení daňové povinnosti.

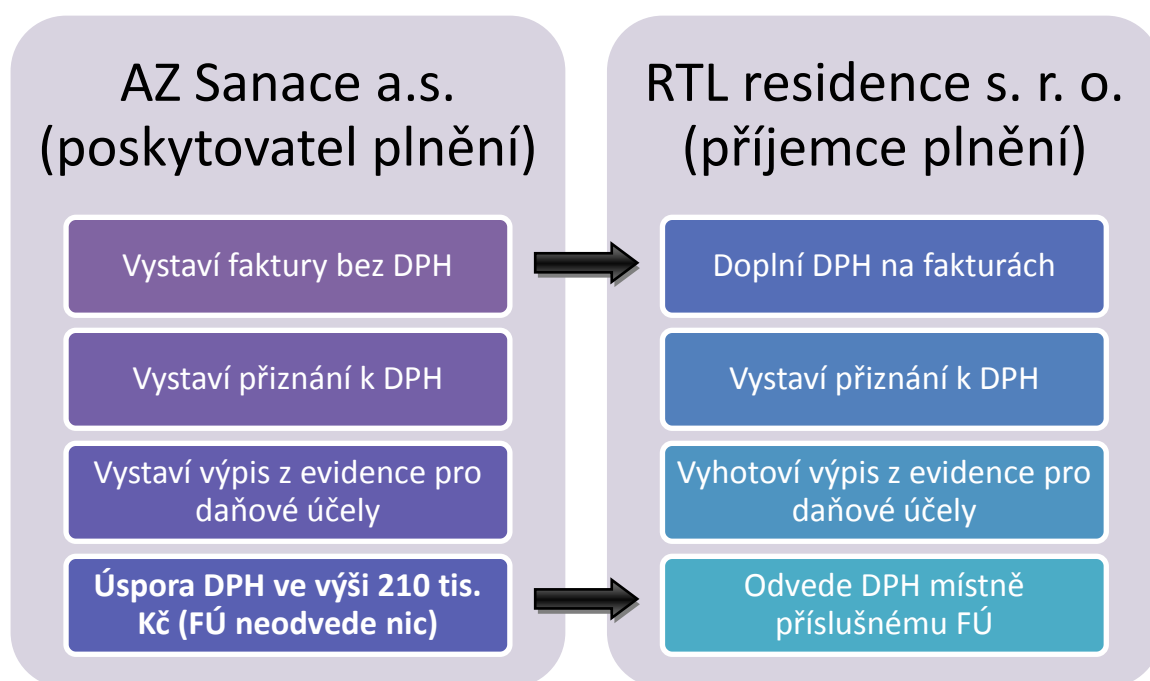
Pro případy, kdy příjemce stavebních a montážních prací poskytnutých v tuzemsku je sice český neplátce, ale jde o osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě nebo zahraniční osobu, je nutné upozornit na ustanovení § 94 odst. 16 zákona o DPH. Podle tohoto platí, takováto osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani, se coby příjemce tuzemských plnění zahrnovaných pod režim přenesení daňové povinnosti stává ze zákona českým plátcem a to již dnem poskytnutí předmětného plnění.

Režimu přenesení daňové povinnosti podle ustanovení § 92a zákona o DPH podléhá poskytnutí stavebních a montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008. Kód CZ-CPA 41 zahrnuje budovy a jejich výstavbu, patří sem také služby developerských subjektů v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů. Kód CZ-CPA 42 zahrnuje inženýrské stavby a jejich výstavbu. Zároveň tento oddíl zahrnuje služby developerských subjektů v oblasti inženýrského stavitelství. Kód CZ-CPA 43 obsahuje specializované stavební práce (demoliční, průzkumné, elektroinstalační, instalátérské, topenářské, plynářské, truhlářské, malířské, obkladačské, sklenářské, a jiné a dále mimo jiné montáž ocelových konstrukčních prvků, prefabrikovaných dílů, stavbu a demontáž lešení a pracovních plošin a také instalaci topení, výtahů, klimatizačních, ventilačních a chladících zařízení).

4.4.1 Případová studie využití institutu přenesení daňové povinnosti

Ke konkrétnímu znázornění změn týkajících se §92e o poskytnutí stavebních a montážních prací zejména v oblasti vydaných dokladů byla zvolena následující modelová situace mezi firmou AZ Sanace a.s. (poskytovatel služby) a firmou RTL residence s. r. o. (příjemce služby). Obě firmy splňují podmínky nutné pro použití režimu přenesení daňové povinnosti. Firma AZ Sanace a.s. je měsíční plátcem DPH a za během února 2013 vystavila 2 faktury vydané na rekonstrukci objektu nemovitosti plátcem daně (RTL residence s. r. o.) souhrnné výši 1 000 000 Kč. Na obou fakturách vydaných (příloha E a příloha F) jsou uvedeny všechny náležitosti dle § 29 zákona o dani z přidané hodnoty. Obě faktury obsahují povinný dodatek, že daň je povinen doplnit a přiznat plátcem, pro kterého bylo plnění uskutečněno. U dodavatele služby se v přiznání k dani přidané hodnoty za měsíc únor vykazovala vyfakturovaná částka

v řádku č. 25 (příloha G) a současně byl dodavatel povinen tento druh plnění vykázat ve výpisu z evidence pro daňové účely vedené dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty (příloha H) v tabulce plnění a to pro každé plnění zvlášť a datem uskutečnění zdanitelného plnění pro jednotlivé faktury. Odběratel služby vystavil přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc únor a vykázal svojí daňovou povinnost v řádku č. 10. Z fakturované částky mu vznikla daňová povinnost ve výši 210 tis. Kč, kterou lze naléznout na řádku č. 64 (příloha I). Tu byl povinen zaplatit na příslušný finanční úřad. Také odběratel společně s měsíčním přiznáním k dani z přidané hodnoty byl povinen vystavit výpis z evidence pro daňové účely vedené dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty (příloha J).



Obrázek 10: Srovnání povinností firem AZ Sanace a. s. a RTL residence s. r. o.

Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 10 graficky znázorňuje povinnosti obou firem, které upravuje režim přenesení daňové povinnosti. Z obrázku jednoznačně plyne úspora v peněžních prostředcích pro poskytovatele plnění firmu AZ Sanace a.s. ve výši 210 tis. Kč. Tato povinnost přešla na příjemce plnění, který byl povinen daň odvést místně příslušnému finančnímu úřadu.

Jak je z tohoto bodu zřejmé, tato změna v zákoně o dani z přidané hodnoty připravila podnikatelským subjektům velkou administrativní náročnost, která přinesla z počátku nemalé

nejasnosti a nepřesnosti. S odstupem více jak jednoho roku se situace stabilizovala a v této oblasti k častým administrativním nedostatkům již nedochází. Jak příklad dokládá, tak pro poskytovatele služby tento režim obecně znamená optimalizaci v peněžních zdrojích, jelikož nemusejí za tato plnění přiznávat a odvádět daň místně příslušnému finančnímu úřadu. Při obvyklém obchodním styku totiž běžně nastává situace, kdy příjemce plnění zaplatí za přijatou službu až s delším časovým odstupem (např. 2 měsíce). Kdyby neexistovala pro poskytovatele plnění možnost režimu přenesení daňové povinnosti, byla by firma povinna daň z tohoto plnění přiznat a zaplatit a musela by tak učinit ještě dříve, než za něj dostane zaplacen.

4.5 Zdaňovací období

Od 1. ledna 2013 je základním zdaňovacím obdobím u všech nově registrovaných plátců, včetně plátců, kteří nemají v tuzemsku sídlo ani provozovnu, kalendářní měsíc. Jedinou další možností, kterou mají již prověřeni plátcí daně za podmínek definovaných v § 99a, je kalendářní čtvrtletí. Podmínkami pro čtvrtletní plátcovství je obrat, který nesmí přesáhnout 10 mil. Kč ve 12 po sobě jdoucích kalendářních měsících, a druhou podmínkou je označení spolehlivého plátce. Tato podmínka je dalším projevem zvýšené úrovně kontrolního mechanismu. Plátce totiž nesmí být správcem daně označen za nespolehlivého plátce. Pokud tak označen je, správce daně na takový subjekt dohlíží mnohem intenzivněji a subjekt je v každém případě měsíčním plátcem daně. Toto opatření tedy posiluje kontrolní agendu, aby včas docházelo k systematičtější kontrole problematičtějších subjektů. Důsledky této změny jsou pro ekonomické subjekty zřejmé. Všechny nově vznikající subjekty jsou nejprve povinně měsíčními plátcí daně a teprve po jisté zkušební době mají možnost přestoupit do skupiny plátců čtvrtletních. To pro většinu podnikatelských subjektů znamená větší administrativní zátěž, jelikož již od počátku svého podnikání musí měsíčně sestavovat daňové výkazy týkající se daně z přidané hodnoty.

4.6 Povinná elektronická forma podání

Od 1. ledna 2014 budou dle nového ustanovení § 101a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, všichni plátcí daně z přidané hodnoty povinni podávat daňová priznání, dodatečná daňová priznání, hlášení, přílohy k daňovému a dodatečnému daňovému priznání či hlášení podávat výhradně elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně. Jedinou výjimkou zůstanou fyzické osoby, jejichž roční obrát nepřesáhne 6 mil. Kč. Tento krok má zjednodušit komunikaci mezi správcem daně a daňovými subjekty. Pro podnikatelské subjekty toto ustanovení přinese přes počáteční obtíže časovou a finanční úsporu, jelikož už nebudou nuceni tuto nejčastější komunikaci se správcem daně vyřizovat osobně.

4.7 Nespolehlivý plátcce

Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, přináší v ustanovení § 106a nový pojem „nespolehlivý plátcce“. Nespolehlivým plátcem se stane takový daňový subjekt, který poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daní, čímž se rozumí například situace, kdy plátcí byla doměřena platebním výměrem daně ve výši alespoň 500 tis. Kč a to na základě pomůcek. Druhou situací, kdy se subjekt může stát nespolehlivým plátcem je skutečnost, že u plátce je po dobu alespoň 3 měsíců evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 10 mil. Kč a to z povinností vyměřených po 1. lednu 2013. Třetím případem může být situace, kdy se plátcce zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1. lednu 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen. Všechny tyto definice vyházejí z informací GFŘ ze dne 4. ledna 2013.⁷⁵ Za nespolehlivého plátce může daňový subjekt označit pouze příslušný finanční úřad (správce daně). Proti tomuto písemnému rozhodnutí se daňový subjekt může do 15 dní odvolat, přičemž odvolání má odkladný účinek. Nespolehlivým plátcem se stává daňový subjekt až dnem nabytí právní moci

⁷⁵SLADKOVSKÝ, O. *Informace GFŘ* [online]. Finanční správa, [vid. 2013-10-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Nespolehlivy-platce.pdf

tohoto rozhodnutí. Ve zcela výjimečných případech, kdy se daňový subjekt významně podílí na ohrožení veřejného zájmu řádného výběru daně, může se rozhodnutí správce daně stát vykonatelné již v momentě doručení tohoto rozhodnutí a na odvolání daňového subjektu se již nevztahuje odkladný účinek.⁷⁶ Aby se podnikatelský subjekt mohl stát opět spolehlivým plátcem, je nutné o změnu statusu požádat. Správce daně žádosti vyhová pouze v případě, že daňový subjekt po dobu 1 roku neporušil závažným způsobem své povinnosti vůči správě daně. Kdyby správce daně tuto žádost zamítl, lze znovu požádat opět až za další rok.⁷⁷

4.8 Ručení oprávněného příjemce

Od 1. ledna 2013 lze v zákoně nalézt nově § 108a, který popisuje pojem ručení oprávněného příjemce. Odběratel ručí za odvod z příslušné dodávky, pokud by nebyla dodavatelem zaplacená. Z této povinnosti se plátce může vyvázat pouze tím, pokud prokáže správci daně, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň bude osobou, která toto zboží pořídila, řádně zaplacená. Odběratel ručí do výše vypočtené daně ze základu daně odpovídajícího ceně obvyklé včetně spotřební daně. Zde je zřejmá jednoznačná snaha posílit kontrolní mechanismus při výběru daně z přidané hodnoty a zajistit státnímu rozpočtu jistější příjem. Pokud by tedy dodavatel, který má povinnost odvést daň správci daně, nezaplatil daň z přidané hodnoty, automaticky se tato povinnost přesune na příjemce služby a státní rozpočet tak nepřijde k ujmě. Důsledkem pro podnikatelské subjekty je tedy zvýšená administrativní náročnost, aby v pozici odběratele co nejpodrobněji vedly svojí agendu a byly v případě potřeby schopni doložit správci daně právě všechny učiněné kroky, které podnikly vůči dodavateli. Obecně příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto zdanitelného plnění, pokud např. uhradí plnění na jiný bankovní účet, než který je zveřejněný u poskytovatele plnění nebo v případě, kdy je plnění poskytnuto nespolehlivým plátcem a také v případě kdy dochází k dodání pohonných hmot a dodavatel

⁷⁶ Tamtéž.

⁷⁷ Registr – nespolehlivý plátce DPH [online]. jakpodnikat.cz, [vid. 2013-10-10]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/nespolehlivy-platce-ruceni-za-odvod-dph.php>

není registrován jako distributor pohonných hmot dle zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách.

5. Závěr

Problematika daně z přidané hodnoty je velmi rozsáhlá a komplikovaná. Proto mohla být diplomová práce zaměřena pouze na vybrané části. V teoretické části se zabývá zejména obecnějším historickým vývojem nepřímých daní v kontextu Evropy a Evropské unie, následně se pak zaměřuje na právní prameny Evropské unie, které ovlivňují nepřímé daně a zároveň i podnikatelské subjekty. První část diplomové práce je zakončena vybranými ukazateli, které popisují daňové trendy v Evropské unii. Druhá část je již zaměřena pouze na nepřímé daně na území Českého státu. Úvod zmiňované části se zabývá historickým vývojem nepřímých daní ve čtyřech časových obdobích, následuje definice soustavy daní platné a správy daní v ČR, která se od roku 2013 opět transformovala do nové struktury. V závěru druhé části je na vybraných ukazatelích definováno postavení nepřímých daní v ČR.

V praktické části byly testovány za pomoci statistických metod t-testu a F-testu tři autorem zvolená tvrzení. První tvrzení, zdali ovlivňuje výše sazeb daně z přidané hodnoty výši nedoplatků na dani z přidané hodnoty, dle statistického šetření bylo zamítnuto a výsledkem bylo zjištění, že výše sazeb daně z přidané hodnoty ve sledovaném období neovlivňuje ze statistického úhlu pohledu výši celkových nedoplatků na dani z přidané hodnoty.

Druhé tvrzení, zdali ovlivňuje počet účtů plátců daně z přidané hodnoty celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty, bylo na základě statistického šetření rovněž zamítnuto a výsledkem zkoumání bylo zjištění, že počet účtů plátců daně z přidané hodnoty na celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty ze statistického hlediska vliv nemá. Poté byl analyzován vývoj inkasa daně z přidané hodnoty a její reálné meziroční a celkové změny ve sledovaném období 2007 – 2011. S výjimkou roku 2009 byl diagnostikován rostoucí trend. Pouze v roce 2009 díky ekonomické recesi, která v plné síle zasáhla ČR, byl zaznamenán meziroční pokles.

Třetí tvrzení, zdali výše sazeb daně z přidané hodnoty ovlivňuje celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty, bylo na základě statistického šetření také zamítnuto a výsledkem testování byl závěr, že ze statistického hlediska výše sazeb daně z přidané hodnoty neovlivňuje celkovou výši inkasované daně z přidané hodnoty. V této části byly následně definovány jiné faktory, které výši celkové inkasované daně mohou intenzivněji ovlivňovat.

Jedním z těchto faktorů jsou podmínky nastavené v ekonomickém prostředí, které přímo ovlivňují podnikatelské subjekty. Ty při příznivých podmínkách rozšiřují své obchodní aktivity a zvyšují své prodeje, ze kterých odvádějí do státního rozpočtu daň z přidané hodnoty. Dalším faktorem ovlivňujícím výši inkasované daně z přidané hodnoty je zdokonalování kontrolní činnosti daňových správců u podnikatelských subjektů. K tomu nejlépe poslouží zjednodušení daňových zákonů upravujících výběr daní, elektronická komunikace mezi plátcí a úřady a používání kontrolních systémů v rámci mezinárodní spolupráce, kde se příkladně v oblasti daně z přidané hodnoty používá systému VIES (VAT Exchange Information Systém). Takový systém umožňuje zamezovat daňovým únikům a podvodům v prostoru jednotného vnitřního trhu Evropské unie. Byla provedena analýza vykonávané kontrolní činnosti finančních úřadů. Finanční úřady jednak ověřují správnost podaných daňových tvrzení a v případě pochybností vyzývají plátce daně k odstranění pochybností. Tato kontrolní činnost byla doložena statistickými údaji z let 2009 – 2011, ze kterých vyplývá, že na odhalených neoprávněně uplatněných nadměrných odpočtech státní rozpočet ušetřil téměř 5,5 mld. Kč a že plátcům daně byla dodatečně předepsána daňová povinnost v celkové výši 15,7 mld. Kč, kterou finanční úřady od postižených plátců daně vymáhaly. Druhá kontrolní činnost finančních úřadů, vlastní daňová kontrola, byla doložena dle statistických údajů z let 2009 – 2011. Počet daňových kontrol se sice ve sledovaném období snižuje, ale úspěšnost ukončených řízení, které jsou ukončeny se zjištěným rozdílem, naopak roste.

Ve čtvrté části byly charakterizovány nejdůležitější změny týkající se podnikatelských subjektů za roky 2012 – 2013. Diplomová práce rozvádí změny v ustanoveních týkajících se plátců, sazeb daně u zdanitelných plnění, zveřejňování údajů z registru plátců a identifikovaných osob, zdaňovacího období, povinné elektronické formy podání, nového pojmu nespolehlivý plátce a ručení oprávněného příjemce. Největší prostor je pak věnován analýze ustanovení, které se týká daňového režimu přenesení daňové povinnosti.

Závěrem lze konstatovat, že vliv této daně zatěžuje celou společnost a její změny přímo ovlivňují každého jednotlivého občana ČR. Po pojistném na sociálním pojištění je daň z přidané hodnoty druhým nejvýnosnějším zdrojem veřejných příjmů v ČR. Je tedy nutné, aby

stát co nejlépe tuto daň spravoval a zabezpečil tak efektivnější výběr v souladu s platnou legislativou.

Seznam použité literatury

- [1] BALDWIN, R. a C. WYPLOSZ. *Ekonomie Evropské integrace*. Praha: Grada Publishing, 2009, s. 95. ISBN 978-80-247-1807-1
- [2] BANKS, H. *Oh! Vat a mess it will be; VAT costs twice as much as ordinary taxes to collect; And a VAT will open i nflation's gates*. Forbes. New York, 1993. ISSN 0015-6914. Dostupné z ProQuest.
- [3] *Besteuerung grenzüberschreitender Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in der Europäischen Union* [online]. Europäische Kommission, 2013, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_royalties/index_de.htm
- [4] BORNHOFEN, M. *Steuerlehre 1 Rechtsanlage 2012, Lehrbuch*. Wiesbaden: Springer Gabler, 2012, str. 124. ISBN 978-38-3493-325-6
- [5] *Daně* [online]. Vaše Evropa, 2011, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_cs.htm
- [6] *Daňová reforma v praxi, tisíce podnikatelů se stanou plátcí DPH* [online]. Podnikatel.cz, [vid. 2013-05-16]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/registrace-k-dani-z-pridane-hodnoty-2013/>
- [7] DEDOUCHOVÁ, M. *Strategie podniku*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2001, s. 256. ISBN 80-7179-603-4
- [8] *DPH po vstupu do Evropské unie* [online]. Měsíc.cz, 2004, [vid. 2013-04-12]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/dph-po-vstupu-do-evropske-unie/>
- [9] *Ekologické daně* [online]. Celní správa České republiky, 2012, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/ekologicke-dane/Stranky/default.aspx>
- [10] *Federální shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky, VI. volební období, Scénář ekonomické reformy*[online]. Digitální knihovna, 1990, [vid. 2013-04-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1990fs/tisky/t0087_01.htm

- [11] *Fusionsrichtlinie* [online]. Europäische Kommission, 2013, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/mergers_directive/index_de.htm
- [12] *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské Unii* [online]. Daňři online – portál daňových poradců a profesionálů, 2005, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>
- [13] HOLMAN, R. et al. *Dějiny ekonomického myšlení*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, 539 s. ISBN 80-7179-380-9
- [14] KEYNES, J. M. *Obecná teorie zaměstnanosti, úroků a peněz*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství Československé akademie věd, 1963, 386 s.
- [15] KRISHNAN, V., *Probability and Random Processes*. A John Wiley & Sons, New Jersey, 2006. ISBN 978-0-471-70354-9
- [16] LACINA, L. et al. *Měnová integrace. Náklady a přínosy členství v měnové unii*. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 423. ISBN 978-80-7179-560-5
- [17] *Listina základních práv a svobod* [online]. Business.Center.cz, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/listina-zakladnich-prav-a-svobod/hlava2.aspx>
- [18] *Mutter und Tochtergesellschaften in der Europäischen Union* [online]. Europäische Kommission, 2013, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/parents-subsidiary_directive/index_de.htm
- [19] *Období první republiky (1918-1938)* [online], Ministerstvo financí České republiky, [vid. 2013-04-12]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi_prvni_republiky_1918-1938.pdf
- [20] *Obecná úprava pro držení a pohyb výrobků podléhajících spotřební dani* [online]. Evropská unie, 2013, [vid. 2013-02-04]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/fi0003_cs.htm
- [21] *Předpis č. 31/1946 Zb. Zákon o dani z obrátu* [online]. Zákony pre ľudí.sk, 1946, [vid. 2013-04-11]. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/1946-31>

- [22] *Předpis č. 456/2011 Sb., Zákon o Finanční správě České republiky* [online]. Zákony pro lidi.cz, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-456>
- [23] *Registr – nespolehlivý plátce DPH* [online]. jakpodnikat.cz, [vid. 2013-10-10]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/nespolehlivy-platce-ruceni-za-odvod-dph.php>
- [24] *Registr plátců DPH* [online]. MFČR, [vid. 2013-05-16]. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2
- [25] SLADKOVSKÝ, O. *Informace GFŘ* [online]. Finanční správa, [vid. 2013-10-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Nespolehlivy-platce.pdf
- [26] *Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS* [online]. Úřední věstník Evropské unie, 2009, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:CS:PDF>
- [27] *Spotřební daně a jejich správa* [online]. Celní správa České republiky, 2012, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx>
- [28] *Spotřební daně* [online]. BusinessInfo.cz, 2009, [vid. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/spotrebni-dane-bariery-na-vnitrim-trhu-3892.html>
- [29] SZAROWSKÁ, I., *Daňové zatížení v České republice a Evropské unii* [online]. Katedra veřejných financí VŠE, [vid. 2013-03-02]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1180483257_sb_szarowska.pdf
- [30] ŠIROKÝ, J., et al. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 29-33. ISBN 978-80-7400-005-8
- [31] *Údaje z výběru daní* [online]. MFČR, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>
- [32] *Výsledky kontrolní činnosti celní správy* [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/default.aspx>

- [33] *Výsledky pokladního plnění státního rozpočtu ČR za rok 2011* [online]. MFCR, [vid. 2013-04-13]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_68053.html?year=2012
- [34] *Vývoj DPH od roku 1993 do roku 2013* [online]. Daňáři online, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-824-vyvoj-dph-od-roku-1993-do-roku-2013/>
- [35] *Vývoj nedoplatků ve vztahu k inkasu v letech 1993 - 2012* [online]. MFČR, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>
- [36] ZAHRADNÍK, P. *Vstup do Evropské unie: přínosy a náklady konvergence*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2003, 359 s., s. 56-58. ISBN 80-7179-472-4
- [37] *Zákon o Finanční správě České republiky* [online]. Business.Center.cz, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/financni-sprava/cast1.aspx>
- [38] *Zápis z 6. zasedání poslanecké sněmovny N. S. R. Č. (Národní shromáždění republiky Československé)* [online]. Digitální knihovna, 1937, [vid. 2013-04-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1935ns/ps/tisky/t1108_00.htm
- [39] *Zápis z 6. zasedání poslanecké sněmovny N. S. R. Č. (Národní shromáždění republiky Československé)* [online]. Digitální knihovna, 1932, [vid. 2013-04-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1929ns/ps/tisky/t1873_00.htm
- [40] *Zápis z 11. zasedání poslanecké sněmovny N. S. R. Č. (Národní shromáždění republiky Československé) v roce 1934* [online]. Digitální knihovna, 2013, [vid. 2013-02-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1929ns/ps/tisky/t2781_00.htm
- [41] ZEUREK, H. a W. RADERMACHER. *Taxation trends in the European Union* [online]. European Union, 2012, ISBN 978-92-79-21209-3, [vid. 2013-02-05]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf
- [42] *Změny v DPH matou podnikatele, za posledních 20 let už šestkrát* [online]. Podnikatel.cz, 2013, [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat>

- [43] *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011* [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20%C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20%C4%8CR%20za%20rok%202011.pdf>

Seznam příloh

Příloha A – Sazby DPH v členských státech 2000 – 2012 v %	86
Příloha B – Pokladní plnění příjmů státního rozpočtu.....	87
Příloha C – Vybrané části Zprávy o činnosti daňové a celní správy ČR za rok 2011 ...	878
Příloha D – Vývoj nedoplatků na dani z přidané hodnoty (2007 – 2011)	94
Příloha E – Faktura vydaná z 20. 2. 2013	95
Příloha F – Faktura vydaná z 28. 2. 2013.....	96
Příloha G – Přiznání k DPH u dodavatele	97
Příloha H – Výpis z evidence pro daňové účely u dodavatele	99
Příloha I – Přiznání k DPH u odběratele	101
Příloha J – Výpis z evidence pro daňové účely u odběratele.....	103

Příloha A – Sazby DPH v členských státech 2000 – 2012 v %

Členský stát	Sazba DPH	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
BE	základní	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	snížená	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12
BG	základní	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	snížená	-	-	-	-	-	-	-	7	7	7	7	7	7
CZ	základní	22	22	22	22	19	19	19	19	19	19	20	20	20
	snížená	5	5	5	5	5	5	5	5	9	9	10	10	14
DK	základní	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	snížená	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
DE	základní	16	16	16	16	16	16	16	19	19	19	19	19	19
	snížená	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
EE	základní	18	18	18	18	18	18	18	18	18	20	20	20	20
	snížená	5	5	5	5	5	5	5	5	5	9	9	9	9
IE	základní	21	20	21	21	21	21	21	21	21	21,5	21	21	23
	snížená	4,2;12,5	4,3;12,5	4,3;12,5	4,3;13,5	4,4;13,5	4,8;13,5	4,8;13,5	4,8;13,5	4,8;13,5	4,8;13,5	4,8;13,5	4,8;13,5	4,8;9;13,5
EL	základní	18	18	18	18	18	19	19	19	19	19	23	23	23
	snížená	4;8	4;8	4;8	4;8	4;8	4,5;9	4,5;9	4,5;9	4,5;9	4,5;9	5,5;11	6,5;13	6,5;13
ES	základní	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	18	18	18
	snížená	4;7	4;7	4;7	4;7	4;7	4;7	4;7	4;7	4;7	4;7	4;8	4;8	4;8
FR	základní	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6
	snížená	2,1;5,5	2,1;5,5	2,1;5,5	2,1;5,5	2,1;5,5	2,1;5,5	2,1;5,5	2,1;5,5	2,1;5,5	2,1;5,5	2,1;5,5	2,1;5,5	2,1;5,5;7
IT	základní	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	21
	snížená	4;10	4;10	4;10	4;10	4;10	4;10	4;10	4;10	4;10	4;10	4;10	4;10	4;10
CY	základní	10	10	13	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17
	snížená	5	5	5	5	5	5	5;8	5;8	5;8	5;8	5;8	5;8	5;8
LV	základní	18	18	18	18	18	18	18	18	18	21	21	22	22
	snížená	-	-	-	9	5	5	5	5	5	10	10	12	12
LT	základní	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	21	21	21
	snížená	5	5;9	5;9	5;9	5;9	5;9	5;9	5;9	5;9	5;9	5;9	5;9	5;9
LU	základní	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
	snížená	3;6;12	3;6;12	3;6;12	3;6;12	3;6;12	3;6;12	3;6;12	3;6;12	3;6;12	3;6;12	3;6;12	3;6;12	3;6;12
HU	základní	25	25	25	25	25	25	20	20	20	25	25	25	27
	snížená	12	12	12	12	5;15	5;15	5;15	5	5	5;18	5;18	5;18	5;18
MT	základní	15	15	15	15	18	18	18	18	18	18	18	18	18
	snížená	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5;7	5;7
NL	základní	17,5	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
	snížená	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
AT	základní	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	snížená	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
PL	základní	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23
	snížená	3;7	3;7	3;7	3;7	3;7	3;7	3;7	3;7	3;7	3;7	3;7	5;8	5;8
PT	základní	17	17	19	19	19	21	21	21	20	20	21	23	23
	snížená	5;12	5;12	5;12	5;12	5;12	5;12	5;12	5;12	5;12	5;12	6;13	6;13	6;13
RO	základní	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	24	24	24
	snížená	-	-	-	-	9	9	9	9	9	5;9	5;9	5;9	5;9
SI	základní	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	snížená	8	8	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5
SK	základní	23	23	23	20	19	19	19	19	19	19	19	20	20
	snížená	10	10	10	14	-	-	-	10	10	10	6;10	10	10
FI	základní	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23
	snížená	8;17	8;17	8;17	8;17	8;17	8;17	8;17	8;17	8;17	8;17	9;13	9;13	9;13
SE	základní	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	snížená	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12	6;12
UK	základní	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15	17,5	20	20
	snížená	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
EU-27	základní	19,2	19,3	19,5	19,5	19,4	19,6	19,4	19,5	19,4	19,8	20,4	20,7	21

Zdroj: ZEUREK, H. a W. RADERMACHER, s. 28

Příloha B – Pokladní plnění příjmů státního rozpočtu

Příjmy státního rozpočtu	2010	2011				% plnění SR leden - prosinec 2010	Index skutečnost 2011/2010
	Skutečnost leden-prosinec	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách*)	Skutečnost leden-prosinec	% plnění		
	1	2	3	4	5=4:3	6	7=4:1
Příjmy celkem	1 000,38	1 055,70	1 070,83	1 012,76	94,6	95,3	101,2
v tom:							
Daňové příjmy celkem	863,52	916,45	916,45	889,9	97,1	95,7	103,1
<i>Daňové příjmy (bez pojistného SZ)</i>	<i>507,69</i>	<i>543,16</i>	<i>543,16</i>	<i>523,08</i>	<i>96,3</i>	<i>94,9</i>	<i>103</i>
v tom:							
- DPH	187,82	195,1	195,1	191,89	98,4	99,6	102,2
- spotřební daně (vč. tzv. energetických daní)	130,86	140,8	140,8	139,22	98,9	92,7	106,4
z toho: odvod z elektřiny ze slunečního záření	0	4,2	4,2	5,94	141,4	x	x
- daně z příjmů PO	86,3	84	84	82,3	98	86	95,4
- daně z příjmů FO	87,49	101,5	101,5	90,61	89,3	99,1	103,6
vybíraná srážkou	7,1	13,5	13,5	7,7	57,1	107,5	108,5
ze závislé činnosti	76,25	82,6	82,6	81,39	98,5	106,2	106,7
z příznání	4,14	5,4	5,4	1,52	28,2	41,8	36,8
- správní poplatky	2,52	2,35	2,35	2,43	103,4	104,2	96,3
- majetkové daně	7,68	13	13	11,72	90,1	84,4	152,6
- clo	1,66	1,2	1,2	1,73	143,9	127,8	104
- poplatky za uložení odpadů**)	1,42	1,4	1,4	1,41	100,6	104,8	99,5
- ostatní daňové příjmy***)	1,94	3,81	3,81	1,78	46,6	85,5	91,7
Pojistné na SZ	355,84	373,29	373,29	366,82	98,3	96,9	103,1
z toho: na důchody	316,3	331,81	331,81	326,06	98,3	96	103,1
Nedaňové a kapitálové příjmy a přijaté transfery	136,85	139,25	154,38	122,86	79,6	92,3	89,8
v tom:							
- kapitoly (mimo kapitola OSFA, SD a VPS)	115,81	126,49	141,62	105,15	74,2	87,2	90,8
z toho: transfery přijaté od EU a Národního fondu	96,77	117,12	132,26	89,93	68	78,7	92,9
převody z fondů OSS	3,25	0	0	2,96	x	x	91
přijaté sankční platby	1,41	1,04	1,04	1,47	141,7	146,3	104,2
soudní poplatky	0,94	0,58	0,57	1,15	199,6	109,6	122
dobrovolné pojistné	0,67	0,45	0,45	0,45	98,8	168,9	66,6
- kapitola Operace SFA	3,24	2,79	2,79	2,59	92,7	76,1	80
- kapitola Státní dluh	12,9	5,64	5,64	10,51	186,4	187,8	81,4
- VPS	4,91	4,33	4,33	4,62	106,6	114,6	94
v tom :							
- příjmy z úroků a real.fin.majet.	0,03	0,02	0,02	0,01	47,7	40,2	43,4
- splátky půjček ze zahraničí	0,2	0,11	0,11	0,12	112,2	383,9	61,6
- ostatní příjmy VPS***)	4,68	4,2	4,2	4,48	106,8	112,4	95,7
*) rozpočet upravený k 30.9.2011							
**) rozpočet i skutečnost za kapitolu OSFA							
***) dopočet do celku							
Pozn.: Rozpočet včetně zákona č. 97/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 433/2010 Sb., o státním rozpočtu ČR na rok 2011							

Zdroj: Výsledky pokladního plnění státního rozpočtu ČR za rok 2011 [online] ⁷⁸

⁷⁸ Výsledky pokladního plnění státního rozpočtu ČR za rok 2011 [online]. MFČR, [vid. 2013-02-16].

Dostupné z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_68053.html?year=2012

Příloha C – Vybrané části Zprávy o činnosti daňové a celní správy ČR za rok 2011

Tabulka č. 1: Výnos daní a cel

v mld. Kč

		2007	2008	2009	2010	2011
Daň z přidané hodnoty	daňová správa	235,8	254,9	253,5	269,6	275,2
	celní správa	0,5	0,3	0,1	0,0	0,2
	celkem	236,4	255,2	253,6	269,5	275,4
Daně spotřební a energetické	daňová správa	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	celní správa	138,9	133,0	131,0	138,3	140,6
	celkem	138,9	133,0	131,1	138,3	140,6
Clo	celní správa	7,4	7,9	6,3	7,1	7,7
Daň z příjmů právnických osob	daňová správa	169,2	189,1	125,7	129,7	124,0
v tom: podávajících daňová tvrzení		155,7	173,6	110,5	114,7	109,3
zvláštní sazba		7,1	8,9	9,1	9,1	8,8
za obce a kraje		6,4	6,6	6,1	5,8	5,9
Daň z příjmů fyzických osob	daňová správa	152,0	143,3	126,7	130,0	133,4
v tom: podávajících daňová tvrzení		17,0	17,7	5,6	8,0	2,9
ze závislé činnosti		126,4	115,2	111,0	111,8	119,4
zvláštní sazba		8,6	10,4	10,1	10,2	11,1
Daň dědická	daňová správa	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Daň darovací	daňová správa	0,7	0,3	0,2	0,1	4,3
Daň z převodu nemovitostí	daňová správa	9,8	10,0	7,8	7,5	7,4
Daň z nemovitostí	daňová správa	5,1	5,2	6,4	8,7	8,6
Daň silniční	daňová správa	5,9	6,0	4,8	5,1	5,2
Odvod za elektřinu ze slunečního záření	daňová správa	0	0	0	0	5,9
Ostatní příjmy, odvody a daně	daňová správa	4,3	4,3	3,8	3,5	3,1
	celní správa	3,7	3,2	3,3	3,1	3,2
	celkem	7,9	7,5	7,1	6,6	6,3
z toho: dělená správa	celní správa	3,6	3,2	3,3	2,8	3,1
CELKEM		733,5	757,6	669,7	702,7	718,9
v tom: daňová správa		583,0	613,2	528,9	554,3	567,1
celní správa		150,5	144,4	140,8	148,4	151,7
Meziroční rozdíl inkasa všech daní a cel		84,1	24,1	-87,9	33,0	16,2
Meziroční indexy inkasa všech daní a cel %		112,95	103,29	88,40	104,93	102,30

Tabulka č. 3: Vybrané indikátory činnosti daňové správy

	2007	2008	2009	2010	2011
Celkové příjmy vybrané daňovou správou jako podíl na HDP	15,92%	15,94%	14,14%	14,68%	14,89%
Podíl příjmů vybraných daňovou správou na schváleném státním rozpočtu	104,19%	109,61%	94,53%	99,07%	101,36%
Podíl nákladů daňové správy na příjmech vybraných daňovou správou	1,31%	1,29%	1,51%	1,34%	1,41%
Podíl nákladů na správu daní na daňových příjmech daňové správy	0,79%	0,72%	0,88%	0,74%	0,68%
Příjmy daňové správy na počet zaměstnanců daňové správy (příjem na 1 zaměstnance) v mil. Kč	37,053	39,315	34,007	37,260	37,930
Podíl kontrol s doměrkem větším než 10 000 Kč k celkovému počtu kontrol	17,50%	17,60%	18,70%	22,16%	23,76%
Kumulovaná výše nedoplatek ke konci roku jako podíl příjmů vybraných daňovou správou v daném roce	17,59%	16,62%	18,91%	19,47%	21,47%
Podíl elektronicky podaných daňových tvrzení se zaručeným podpisem na celkovém počtu podaných daňových tvrzení ¹⁾	1,46%	1,89%	2,65%	3,83%	4,73%
Podíl nákladů ICT na celkových nákladech daňové správy	4,42%	5,14%	5,06%	3,38%	12,70%

1) jedná se o veškerá daňová tvrzení k DPH, DPPO, DPFO, DSL a DNE podaná v příslušných letech

Tabulka č. 5: Počet účtů podle jednotlivých daní

		2007	2008	2009	2010	2011
Daň z přidané hodnoty	daňová správa	671 709	699 038	725 593	741 911	757 549
Daně spotřební a energetické	celní správa	20 792	23 454	25 422	27 667	30 011
v tom: minerální oleje		14 889	15 748	16 615	17 511	18 403
tabák		644	797	1 111	1 590	2 015
líh		2 815	3 225	3 611	4 097	4 719
pivo		255	308	363	431	498
víno		2 189	2 386	2 612	2 806	3 050
elektrina		0	452	496	535	561
zemní plyn		0	434	472	508	548
pevná paliva		0	104	142	189	217
Clo	celní správa	13 765	16 166	13 607	13 777	13 183
Daň z příjmů právnických osob	daňová správa	396 053	422 932	447 800	471 892	495 148
Daň z příjmů fyzických osob	daňová správa	2 655 914	2 711 322	2 880 023	2 937 884	3 003 586
v tom: podávajících daňová tvrzení		2 093 992	2 139 981	2 295 109	2 338 653	2 386 481
ze závislé činnosti		561 922	571 341	584 914	599 231	617 105
Daň z příjmů zvláštní sazba	daňová správa	438 769	449 000	459 811	471 336	482 666
Daň dědická	daňová správa	76 076	65 095	56 369	50 816	48 848
Daň darovací	daňová správa	229 119	180 681	155 383	152 318	136 788
Daň z převodu nemovitostí	daňová správa	615 559	629 212	616 510	626 475	664 417
Daň z nemovitostí	daňová správa	3 924 769	4 061 464	4 276 596	4 407 461	4 554 847
Daň silniční	daňová správa	996 346	1 014 091	1 032 490	1 049 671	1 064 481
Odvod za elektřinu ze slun. záření	daňová správa	0	0	0	0	4
Dělená správa	celní správa	591 727	846 498	1 112 434	1 360 667	1 569 048
CELKEM		10 630 598	11 118 953	11 802 038	12 311 875	12 820 576
v tom: daňová správa		10 004 314	10 232 835	10 650 575	10 909 764	11 208 334
celní správa		626 284	886 118	1 151 463	1 402 111	1 612 242

Tabulka č. 8: Postup k odstranění pochybností

k 31. 12. 2011

		Počet řízení		Změna v důsledku postupu k odstranění pochybností v mil. Kč		
		ukončených	ukončených s rozdílem	daňové povinnosti	nadměrného odpočtu	ztráty
Daň z přidané hodnoty	daňová správa	14 864	6 779	6 968	-2 142	0
Daně spotřební a energetické	celní správa	14 243	511	162		
Daň z příjmů právnických osob	daňová správa	1 031	353	333		-232
Daň z příjmů fyzických osob	daňová správa	4 400	1 213	17		-29
Celkem	daňová správa	20 295	8 345	7 318	-2 142	-261
	celní správa	14 243	511	162	0	0
	celkem	34 538	8 856	7 480	-2 142	-261

Tabulka č. 9: Daňová kontrola

		Počet kontrol		Změna v důsledku kontroly v mil. Kč	
		ukončeno	ukončeno s rozdílem v mil. Kč	daňové povinnosti	snížení ztráty
Daň z přidané hodnoty	daňová správa	13 710	3 879,3	3 879,3	
Daně spotřební a energetické	celní správa	334	134	217,18	
v tom: minerální oleje		219	73	13,44	
tabák		5	4	130,87	
líh		56	24	24,05	
pivo		19	6	41,72	
vino		16	8	0,01	
elektřina		16	7	0,08	
zemní plyn		21	5	6,47	
pevná paliva		8	7	0,54	
Clo (následná kontrola)	celní správa	609	356	62,20	
Daň z příjmů právnických osob	daňová správa	7 809	2 200,4	2 200,4	-2 418,9
Daň z příjmů fyz. osob	daňová správa	15 778	571,5	0,0	-474,7
v tom: podávajících daňová tvrzení		10 095	443,5	443,5	
ze závislé činnosti		5 683	128,0	128,0	
Daň z příjmů – zvláštní sazba	daňová správa	1 966	9,7	9,7	
Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí	daňová správa	66	0,0	0,0	
Daň z nemovitostí	daňová správa	4 022	7,5	7,5	
Daň silniční	daňová správa	4 121	17,5	17,5	
CELKEM		48 415	7 175,9	6 965,3	-2 893,6
v tom: daňová správa		47 472	6 685,9	6 685,9	-2 893,6
celní správa		943	490,0	279,4	0,0

Tabulka č. 11: Podněty předané finančními úřady orgánům činným v trestním řízení

Ve věci	Počet předaných případů			Částka v mil. Kč		
	2009	2010	2011	2009	2010	2011
trestného činu zkrácení daně	1 267	1 510	1 325	11 658	6 362	6 452
jiného trestného činu	31	108	107	12	27	351
CELKEM	1 298	1 618	1 432	11 670	6 389	6 803

Tabulka č. 18

(v mil. Kč)

Vývoj inkasa DPH finančními úřady v letech 2007 až 2011							
Rok	2007	2008	2009	2010	2011	Index (%) 11/10	Rozdíl 11-10
Předepsáno	468 205	513 761	469 655	507 763	541 462	106,6	33 699
Daň. inkaso	475 743	516 563	470 240	500 446	532 438	106,4	31 992
Výtěžnost (%)	101,6	100,5	100,0	98,6	98,3	-	-
Nadměrný odpočet	-239 899	-261 624	-216 777	-230 865	-257 250	111,4	-26 385
CELKEM	235 844	254 939	253 463	269 582	275 188	102,1	5 607

Pozn.: Součtové rozdíly vyplývají ze zaokrouhlování na celé mil. Kč.

Zdroj: Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011 [online]⁷⁹

⁷⁹ Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011 [online]. Celní správa ČR [vid. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20%C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20%C4%8CR%20za%20rok%202011.pdf>

Příloha D – Vývoj nedoplatků na dani z přidané hodnoty (2007 - 2011)

Rok	Nedoplatky na DPH (mld. Kč)	Změna proti výchozímu roku 2007		Změna proti předchozímu roku	
		<i>relativní</i>	<i>absolutní</i>	<i>relativní</i>	<i>absolutní</i>
2007	45,8	0,0	0,0	0,0	0,0
2008	47,4	3,5	1,6	3,5	1,6
2009	49,7	8,5	3,9	4,9	2,3
2010	58,8	28,4	13,0	18,3	9,1
2011	70,1	53,1	24,3	19,2	11,3

Zdroj: Vlastní zpracování

Příloha E – Faktura vydaná z 20. 2. 2013

FAKTURA - daňový doklad

212/2013

Dodavatel:	AZ SANACE a.s.	<i>Konstantní symbol:</i> 0558	<i>Varaibilní symbol:</i> 2122013
	Pražská 53	<i>Číslo dokladu:</i> 123213	<i>Související doklad:</i>
	400 01 Ústí nad Labem 1	<i>Objednávka - smlouva č.:</i> 21/2012	<i>Vystavil:</i> Petr Novák
	<i>Telefon:</i>		
	<i>Fax:</i>	Odběratel: IČ: 27398234	DIČ: CZ27398234
	<i>Email:</i> info@azsanace.cz		
	<i>WWW:</i> www.azsanace.cz		
	<i>IČO:</i> 25033514		RTL residence s.r.o.
	<i>DIČ:</i> CZ25033514		
	<i>Účet:</i> 129211415/0300		Petr Štoviček
	<i>Spec.sym.:</i>		Kubelíkova 1189/20
	<i>IBAN:</i> CZ51 0300 0000 0001 2921 1415 130 00 Praha 3		
	<i>SWIFT:</i> CEKOCZPP		
	<i>Adresa b.:</i> ČSOB a. s. Ústí nad Labem		
<i>Zapadl u: Krajský soud v Ústí nad Labem</i>			
<i>Dne: 5.2.1998</i>			
<i>Zn.: 81092</i>			
Dodavatel je plátcem DPH			
Příjemce:		<i>Datum splatnosti:</i> 20.3.2013	
		<i>Způsob úhrady:</i> Bankovním převodem	
		<i>Okamžik vystavení:</i> 20.2.2013	
		<i>Datum uskutečnění plnění / platby:</i> 20.2.2013	
		<i>Způsob dopravy:</i>	

Označení dodávky	ceny jsou uvedeny bez DPH	Datum DPH	Kód plnění	Množství	Jedn. cena	Sleva %	Cena DPH
Rekonstrukce budovy - 1. fáze		28.2.2013	4	1,00	950 000,00		950 000,00 21%

	sazba DPH	bez daně celkem	daň celkem	s daní
základní 21 %		0,00	0,00	0,00
snížená 15 %		0,00	0,00	0,00
==		950 000,00		
cena celkem		950 000,00	0,00	950 000,00

"Daň odvede zákazník", je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

Zaokrouhlení	
Zálohy celkem	
Celkem k úhradě	950 000,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Příloha F – Faktura vydaná z 28. 2. 2013

FAKTURA - daňový doklad

216/2013

Dodavatel:	AZ SANACE a.s.	<i>Konstantní symbol:</i> 0558	<i>Varabilní symbol:</i> 2162013
	Pražská 53	<i>Číslo dokladu:</i> 123216	<i>Související doklad:</i>
	400 01 Ústí nad Labem 1	<i>Objednávka - smlouva č.:</i> 21/2012	<i>Vystavil:</i> Petr Novák
	<i>Telefon:</i>		
	<i>Fax:</i>	Odběratel: IČ: 27398234	DIČ: CZ27398234
	<i>Email:</i> info@azsanace.cz		
	<i>WWW:</i> www.azsanace.cz		
	<i>IČO:</i> 25033514		RTL residence s.r.o.
	<i>DIČ:</i> CZ25033514		
	<i>Účet:</i> 129211415/0300		Petr Štoviček
	<i>Spec.sym.:</i>		Kubelíkova 1189/20
	<i>IBAN:</i> CZ51 0300 0000 0001 2921 1415 130 00 Praha 3		
	<i>SWIFT:</i> CEKOCZPP		
	<i>Adresa b.:</i> ČSOB a. s. Ústí nad Labem		
<i>Zapůjčen u: Krajský soud v Ústí nad Labem Dne: 5.3.1998 Zn.: 81092</i>			
Dodavatel je plátcem DPH			
Příjemce:		<i>Datum splatnosti:</i> 28.3.2013	
		<i>Způsob úhrady:</i> Bankovním převodem	
		<i>Okamžik vystavení:</i> 28.2.2013	
		<i>Datum uskutečnění plnění / platby:</i> 28.2.2013	
		<i>Způsob dopravy:</i>	

Označení dodávky	ceny jsou uvedeny bez DPH	Datum DPH	Kód plnění	Množství	Jedn. cena	Sleva %	Cena DPH
Stavební dozor		28.2.2013	4	1,00	50 000,00		50 000,00 21%

sazba DPH	bez daní celkem	daň celkem	s daní
základní 21 %	0,00	0,00	0,00
snížená 15 %	0,00	0,00	0,00
- -	50 000,00		
cena celkem	50 000,00	0,00	50 000,00

Daň odvede zákazník, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

Zaokrouhlení

Zálohy celkem

Celkem k úhradě 50 000,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		Č.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služeb s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10		
	snížená	11		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12		
	snížená	13		
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21	
Vývoz zboží (§ 66)			22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25	1 000 000
Ostatní uskutečnění plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 80, § 90, § 92)			26	
III. Doplnující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30
			Dodání zboží	31
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)			Věřitel	33
			Dlužník	34
IV. Nárok na odpočet daně				
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40		
	snížená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43		
	snížená	44		
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47		0
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši	52	Koeficient (%)	0,0000	Odpočet
Vypočítání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	Vypočítací koeficient (%)		Změna odpočtu
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78 d)		60		
Vrácení daně (§ 84)		61		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)		62		0
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)		63		0
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)		64		0
Nadměrný odpočet (63 – 62)		65		
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)		66		

Příloha H – Výpis z evidence pro daňové účely u dodavatele

KONTROLNÍ OPIS

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Ústecký kraj

Územní pracoviště v, ve, pro

Ústí nad Labem

Daňové identifikační číslo

C, Z, 2, 5, 0, 3, 3, 5, 1, 4

dodavatel

X

odběratel

VÝPIS Z EVIDENCE PRO DAŇOVÉ ÚČELY

vedené podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc 2 čtvrtletí rok 2013

za období od do

Celková částka základů daně 1 000 000

Právnícká osoba: Název právnické osoby

A, Z, S, A, N, A, C, E, a. s.

Fyzická osoba: Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

Ú, s, t, í, n, a, d, L, a, b, e, m, 1

4, 0, 0, 0, 1

d) ulice (nebo část obce)

e) číslo popisné / orientační

P, r, a, ž, s, k, á

5, 3

f) e-mail

g) stát

info@azsanace.cz

Č, E, S, K, Á, R, E, P, U, B, L, I, K, A

B. ODDÍL

Údaje o zástupci:

Kód zástupce:

Jméno (-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatelem, pověřený pracovník apod.)

Jméno (-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

I, n, g, R, u, d, o, l, f, R, o, u, b, í, č, e, k, j, e, d, n, a, t, e, l

Datum

2, 1, 0, 3, 2, 0, 1, 3

Setavit

Ing. Pavel Novák

Telefon

605235605

[illegible]

Zdroj: Vlastní zpracování

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		Č.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	1 000 000	210 000
	snížená	11		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátec při jejich přijetí (§ 108)	základní	12		
	snížená	13		
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezovaných v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21	
Vývoz zboží (§ 66)			22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodávatel zboží nebo poskytovatel služeb			25	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 80, § 90, § 92)			26	
III. Doplnující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třistranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30
			Dodání zboží	31
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)			Věřitel	33
			Dlužník	34
IV. Nárok na odpočet daně				
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40		
	snížená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43		
	snížená	44		
Korekce odpočtu daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47		0
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	0,0000
Vypočítání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypočítací koeficient (%)	Změna odpočtu
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78 d)		60		
Vrácení daně (§ 84)		61		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)		62		210 000
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)		63		0
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)		64		210 000
Nadměrný odpočet (63 – 62)		65		
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)		66		

Příloha J – Výpis z evidence pro daňové účely u odběratele

KONTROLNÍ OPIS

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Hlavní město Prahu

Územní pracoviště v, ve, pro

Prahu 3

Daňové identifikační číslo

C 2 2 7 3 9 8 2 3 4

do davori!

odbořatel	X
-----------	---

VÝPIS Z EVIDENCE PRO DAŇOVÉ ÚČELY

vedené podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok

za obdobi od do

Celková částka základů daně 1 000 000

Právnícká osoba: Název právnické osoby

R.T.L. residence s.r.o.

Fyzická osoba: Příjmení

Imóv

Title

Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obac

b) PSC

c) telefon

P r a h a 3

1 3 0 0 0

d) ulica (nebo část obce)

e) číslo popisné / orientační

K u b e l í k o v a

1.1.8.9 / 2.0.

by e-mail

a) stört

ČESKÁ REPUBLIKA

B. ODDÍL

Údaje o zástupci:

Kód zástu poec:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Ing. Martina Cikánová, jednatel

Detur

2 2 0 3 2 0 1 3

Sestavi Vít Slavíček

Telefon 734 444 356

[illegible]

Zdroj: Vlastní zpracování